

I. DISPOSICIONS GENERALS

MINISTERI D'ECONOMIA I HISENDA

17395 *Reial decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol.*

I

El present Reial decret té per objecte donar compliment a la previsió que recull la disposició final cinquena, apartat 1, del Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, per la qual s'autoritza el Govern perquè, a proposta del ministre d'Economia i Hisenda, dicti les normes necessàries per al desplegament del que disposa aquesta Llei. El text refós es va dictar a l'empara de l'habilitació normativa que conté la disposició final segona de la Llei 12/2010, de 30 de juny, per la qual es modifica la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes, la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors, i el text refós de la Llei de societats anònimes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1564/1989 per a la seva adaptació a la normativa comunitària, que autoritzava el Govern per regularitzar, aclarir i harmonitzar els textos legals que s'han de refundre que regulaven l'activitat d'auditoria de comptes.

La Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes, va incorporar al nostre ordenament jurídic la Directiva 84/253/CEE, de 10 d'abril de 1984, del Consell, relativa a l'autorització de les persones encarregades del control legal de documents comptables, que regulava per primera vegada a Espanya l'activitat d'auditoria de comptes, i configurava la dita activitat com aquella que, mitjançant la utilització de determinades tècniques de revisió i verificació adequades, té per objecte l'emissió d'un informe que contingui una opinió tècnica i independent sobre la fiabilitat de la informació econòmica financera auditada, i compleix amb això una funció d'interès públic, tal com subjau en la regulació continguda tant a la Llei com en el text refós esmentat, i així ha estat reconegut pel Tribunal Constitucional quan es va pronunciar sobre la constitucionalitat de la Llei d'auditoria de comptes.

La Llei esmentada ha estat objecte de modificacions, entre les quals destaquen les que s'han emprès mitjançant la Llei 44/2002, de 22 de setembre, de mesures de reforma del sistema financer, que responia a la necessitat d'avançar i coadjuvar en la millora de la qualitat dels treballs d'auditoria així com d'enfortir la credibilitat de l'activitat auditora i de contribuir al millor funcionament de l'economia de mercat, i l'esmentada Llei 12/2010, de 30 de juny, que va tenir per objecte la incorporació a la nostra normativa interna de la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CEE del Consell.

La dita Llei 19/1988, de 12 de juliol, va ser objecte de desplegament mitjançant el Reial decret 1636/1990, de 20 de desembre, el qual ha estat objecte de dues modificacions parcials. La primera modificació es va produir mitjançant el Reial decret 180/2003, de 14 de febrer, en desplegament de les disposicions de la Llei 19/1988, de 12 de juliol, relatives a l'obligació de sotmetre a auditoria de comptes les formulades per determinades entitats per raó de la seva dimensió i activitat i als procediments de coordinació entre els òrgans o institucions públiques amb competències atribuïdes legalment de control i supervisió sobre empreses i entitats que sotmetin els seus comptes anuals a auditoria de comptes i els auditors de comptes de les empreses i entitats esmentades. La segona modificació es va produir mitjançant el Reial decret 1156/2005, de 30 de setembre, per tal d'incorporar les normes sobre periodicitat de la convocatòria de l'examen d'aptitud professional exigida per a l'accés al Registre oficial d'auditors de comptes i sobre la composició i funcionament del

tribunal, d'acord amb la Llei 44/2002, de 22 de setembre, i modificar els requisits relatius a la fiança que han de prestar per manament legal els qui exerceixen l'activitat auditora.

II

La modificació realitzada per la Llei 12/2010, de 30 de juny, comporta l'obligació d'adequar a la legislació vigent el Reglament que desplega la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret 1636/1990, de 20 de desembre, així com desplegar aquells aspectes concrets que ho requereixen per manament legal. Al mateix temps, s'aprofita la reforma per incorporar les millores de caràcter tècnic aconsellades per l'experiència i la pràctica desenvolupada des de l'entrada en vigor del Reial decret 1636/1990, i per tant resulta oportú promulgar un nou Reglament de desplegament de la Llei esmentada i derogar aquest. D'acord amb això, es desenvolupen aquells aspectes definidors de l'activitat d'auditoria de comptes que conformen un corpus de regulació modern, en el qual es perfila i es concreta el sistema de supervisió pública inserit plenament en el context internacional, i la seva implantació efectiva.

Aquest Reglament, pel que fa a la seva estructura, segueix la mateixa sistemàtica i ordenació de matèries que la continguda en el text refós de la Llei d'auditoria de comptes que desplega, amb l'excepció d'aquells preceptes legals que no necessiten desplegament reglamentari.

El capítol I «De l'auditoria de comptes» recull un conjunt de disposicions, distribuïdes en set seccions, que tenen per objectiu definir l'activitat d'auditoria de comptes a la qual és d'aplicació aquest Reglament, des d'una perspectiva doble: positiva, ja que desplega els diferents elements subjectius i objectius que defineixen l'activitat d'auditoria de comptes així com les seves modalitats; i negativa, mitjançant la delimitació expressa d'aquells treballs que no tenen la naturalesa esmentada i, per tant, que queden fora de l'àmbit de supervisió pública legalment establert sobre aquella activitat. En la definició positiva destaca la precisió que es realitza sobre la necessitat de subjectar l'objecte de l'auditoria a un marc de regulació, és a dir: els comptes anuals, els estats financers o documents comptables elaborats amb el marc normatiu que els sigui aplicable i convenientment formulats, signats o assumits formalment pels responsables corresponents. I amb la definició negativa, s'exclouen expressament de l'esmentada consideració els treballs consistents en la comprovació específica de fets concrets, en l'aplicació de procediments acordats amb l'entitat auditada i l'emissió de certificacions, ja que es realitza un treball amb un abast diferent i s'emet una opinió amb un significatiu grau més baix de fiabilitat. També és destacable la consideració que s'efectua dels treballs que, no essent auditoria de comptes i que, per tant, no estan subjectes al control de l'activitat, són atribuïts legalment als auditors de comptes. Es preveu la subjecció dels treballs esmentats a les guies aprovades conjuntament per les corporacions d'auditors, d'acord amb el mateix procediment que el dissenyat per a les normes d'auditoria.

En aquest sentit, destaquen la incorporació de la prohibició expressa de limitar la distribució o ús de l'informe d'auditoria de comptes, conseqüent amb la rellevància pública d'aquesta activitat pels possibles efectes davant de tercers que pot tenir tot informe; així com el desplegament que es fa de la facultat legalment establerta de no emetre l'informe d'auditoria o de renunciar al contracte d'auditoria, i es fixen els criteris que s'han de seguir així com la línia que separa l'esmentada facultat amb l'obligació d'emetre un informe amb opinió denegada, quan concorren circumstàncies de caràcter tècnic que impedeixin l'aplicació de procediments d'auditoria per obtenir evidència d'acord amb les normes d'auditoria.

Així mateix, atès que l'auditor del grup assumeix per manament legal la responsabilitat plena per l'informe que emeti, es precisa l'abast i l'extensió de l'obligació de l'auditor del grup de revisar i avaluar el treball realitzat pels auditors dels comptes que componen el grup esmentat, el contingut i l'abast dels quals es determina pel que disposa la norma d'auditoria corresponent.

Es defineixen, als efectes exclusius del text refós que es desplega, les entitats que tenen la consideració d'interès públic, per la seva importància pública significativa, i a

aquest efecte es pren com a criteri definitori l'activitat especial que realitzen i la seva dimensió. Així, d'una banda, es consideren com a tals les entitats que tenen per objecte la captació de fons, béns o drets o estalvis del públic per gestionar-los o invertir-los, que superin certs llindars referits al nombre de partícips o inversors i patrimoni gestionat, així com les entitats que tenen incidència notable en l'estabilitat del sistema financer i en el bon funcionament del sistema de pagaments. Amb la inclusió a la categoria esmentada d'aquestes entitats, es tracta de contribuir al millor funcionament dels mercats en què operen aquestes entitats, i de coadjuvar al règim de supervisió al qual se subjecten aquestes entitats per part dels òrgans públics corresponents.

El capítol esmentat es completa amb la definició de normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, com aquella que recull els requisits, criteris i formalitats que disciplinen l'activitat de l'auditor de comptes o societat d'auditoria des que obté l'autorització per exercir l'activitat, i que es contenen en el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, en aquest Reglament, així com a les normes d'auditoria, les normes d'ètica i les normes que regulen el sistema de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria, l'adopció de la qual és responsabilitat última del sistema de supervisió públic que el text refós atribueix a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Part integrant de la normativa esmentada són les normes d'auditoria que són aquelles que s'han d'observar necessàriament en la realització de tot treball d'auditoria en el qual s'ha de suportar l'opinió tècnica que s'expressa en relació amb la informació auditada. Les normes són les contingudes a les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Comissió de la Unió Europea i, en el que aquestes no adopten o regulen, les normes tècniques d'auditoria en els termes que estableix el present Reglament. Finalment, es defineixen els principis d'ètica que s'han de promoure i observar en l'exercici de l'activitat i que s'han de desplegar en les corresponents normes d'ètica que s'aprovin. Es regula el contingut bàsic i règim procedimental d'elaboració d'aquestes normes.

III

El capítol II «De l'accés a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes» regula, a les seccions primera i segona, relatives al Registre oficial d'auditors de comptes i al règim d'autorització per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, el conjunt de requisits que faculden per a l'accés al Registre oficial d'auditors de comptes, en qualsevol de les situacions previstes per als auditors de comptes persones físiques i societats d'auditoria, i en definitiva, el règim d'accés o d'habilitació legal per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes que regula el text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

En relació amb aquest Registre, dos són els aspectes que mereixen aquí una menció especial ja que constitueixen novetats introduïdes pel dit text refós. La primera es refereix a la incorporació d'aquells auditors que, sense ser socis d'una societat d'auditoria, poden ser designats expressament per signar informes d'auditoria en nom seu, i la societat d'auditoria ha d'informar de les designacions que en cada moment tinguin efectuades. La segona es refereix a la inscripció obligatòria, de forma separada, de certs auditors i societats d'auditoria de tercers països.

Quant a l'accés a l'exercici de l'activitat, pel que fa a la formació exigida, es precisen el nombre d'hores que s'exigeixen per entendre complert el requisit de formació pràctica que s'exigeix per poder ser inscrit en el Registre oficial d'auditors de comptes així com l'obligació de retre determinada informació, sense perjudici que les normes de còmput i distribució es determinin per resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, amb la participació de les corporacions d'auditors esmentades. Així mateix, atès el nou marc legal instaurat amb la Llei 12/2010 i el sistema d'ordenació d'ensenyaments universitaris que preveu la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d'universitats, únicament es pot tenir en compte la dispensa per a la realització de la primera fase de l'examen als qui tinguin títols universitaris oficials i amb validesa en tot el territori nacional. No obstant això, amb la idea de conjugar la qualitat formativa acadèmica d'aquelles amb la formació pràctica contrastada dels qui exerceixen l'activitat d'auditoria es preveu que,

en la impartició dels títols de postgrau, les universitats puguin comptar amb la col·laboració de les corporacions representatives d'auditors.

Adicionalment, es recullen, en comparació del règim anterior, noves mesures tendents a facilitar l'exercici de supervisió pública en matèria formativa. Així passa amb els criteris que permeten tenir per complert el requisit esmentat de formació pràctica; la informació a remetre, amb el caràcter de mínima, al Registre oficial d'auditors de comptes; i el més gran detall d'aquesta informació sobre el personal no inscrit o inscrit com a no exercent en el Registre que presta serveis en l'àmbit de l'activitat auditora, amb la finalitat de conèixer el període de formació pràctica als efectes d'una eventual futura inscripció en el Registre o de la sol·licitud de passar a la situació d'exercent.

A més del règim d'accés ordinari, s'han d'assenyalar altres tres vies d'accés el règim de les quals es desplega: la segona, aplicable als auditors de comptes autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països, per als quals s'estableix una prova d'aptitud, el disseny de la qual correspon a una comissió d'avaluació la composició de la qual té la mateixa distribució que el Tribunal d'accés ordinari, i la tercera, aplicable a determinat personal al servei de les administracions públiques que exerceix funcions públiques mitjançant la realització de treballs d'auditoria o de revisió o control d'aquests, sigui en relació amb el sector públic sigui respecte d'entitats financeres i companyies asseguradores, per als quals es concreten determinats criteris als efectes d'entendre complert els requisits que s'exigeixen legalment.

IV

El capítol III «De l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes» s'estructura en sis seccions. La primera regula l'obligació de formació continuada, que té com a fi mantenir el nivell adequat d'exigència en relació amb l'actualització dels seus coneixements, dins d'un entorn financer i mercantil en canvi continu i progressivament més complex, i s'estableix la forma i les condicions en què s'ha de tenir per complert el requisit de formació continuada mínima, xifrada en nombre d'hores, que han de seguir i acreditar els auditors de comptes inscrits en situació d'exercent i de no exercent que presten serveis per compte d'altri, mitjançant la realització d'una sèrie d'activitats.

La segona secció desplega el règim legal d'independència que han de complir els qui exerceixen l'activitat d'auditoria de comptes, que va ser modificat substancialment per les lleis 44/2002 i 10/2010, per tal de reforçar la seva deguda observança ja que constitueix el suport fonamental de demostració de l'objectivitat, de manera que els usuaris de la informació econòmica financera auditada acceptin amb la màxima garantia i plena confiança aquesta informació pel fet d'haver estat verificada, precisament, de manera objectiva per un tercer independent. A aquest efecte, bàsicament es pren com a referència en la regulació aquí empresa el conjunt de requisits fonamentals d'independència i de circumstàncies susceptibles d'amenaçar aquesta situació contingut en la Recomanació de la Comissió de 16 de maig de 2002 sobre independència dels auditors de comptes a la Unió Europea, que va inspirar bàsicament la reforma de la Llei 44/2002. Amb això es persegueix dotar aquest règim de permanència, així com de convergència en l'àmbit de la Unió Europea, atès que, segons la Directiva 2006/43/CE, la Comissió es pot basar en la dita Recomanació per adoptar mesures d'execució relatives a la independència. Es destaca que la responsabilitat de l'auditor implica un actitud de vigilància i d'alerta en la detecció de possibles amenaces a la seva independència i en la presa de les mesures de salvaguarda necessàries per poder-les reduir i, si s'escau, eliminar.

D'acord amb això, d'una banda, es destaca l'obligació de l'auditor de comptes, per tal d'assegurar la realització objectiva i íntegra de tot treball d'auditoria d'abstenir-se d'actuar quan concorrin relacions, situacions o serveis que amenacin o comprometin la seva independència, fins i tot quan incorri en alguna de les situacions d'incompatibilitat que preveu la normativa. Així mateix, s'estableixen, amb caràcter de mínimes, les actuacions dels auditors de comptes per garantir la seva objectivitat i evitar així aquells fets o circumstàncies que poden constituir amenaces en deure d'independència. Aquestes situacions o amenaces poden ser de diversos tipus, com les d'interès propi, autorevisió,

advocacia, familiaritat o confiança, i intimidació. Respecte a aquests, els auditors de comptes han d'establir i aplicar les mesures de salvaguarda –polítiques escrites, comunicacions, procediments, prohibicions, restriccions, etc.– que, a aquests efectes, es jutgin necessàries, que han d'incloure la d'abstenir-se de realitzar l'auditoria de comptes quan es detectin situacions o amenaces de caràcter significatiu que comprometin seriosament la seva objectivitat, de tal manera que siguin susceptibles d'induir un tercer informat a concloure que l'auditor no és capaç d'exercir un judici objectiu i imparcial sobre les qüestions tractades durant la realització del treball d'auditoria i que, per tant, resulta compromesa la independència de l'auditor.

D'altra banda, en relació amb les causes legals d'incompatibilitat, el reglament desplega el text refós per tal de precisar o detallar totes aquelles circumstàncies, relacions o interessos susceptibles de constituir una amenaça o risc per a la independència de l'auditor i, per tant, d'afectar el judici objectiu i imparcial que tot auditor ha d'emetre. A aquest fi respon la major part del contingut d'aquest capítol, i és per això que s'hi desenvolupen aspectes relacionats amb l'ostentació de càrrecs, la consideració d'interès financer significatiu, la delimitació de serveis declarats incompatibles d'acord amb el que preveu si s'escau l'ordenament jurídic així com d'aquells que es referencien a la seva incidència mesurada en termes d'importància relativa sobre els comptes auditats, i la concentració d'honoraris com a paràmetre per no permetre la dependència financera en relació amb l'auditada. Igualment, s'hi tracten les causes d'incompatibilitat derivades de les situacions que concorren en els qui estiguin en certes condicions o situacions amb relació als auditors de comptes, les societats d'auditoria i entitats auditades. En aquest sentit, es desenvolupen les situacions susceptibles de constituir dues entitats en una situació de vinculació, en coherència amb els paràmetres continguts en el Codi de comerç i altra normativa mercantil de desplegament, així com el grup de persones que estan vinculades als auditors o societats d'auditoria, prenent com a referència l'esmentada Recomanació i amb les particularitats regulades en el text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

I, finalment, pel que fa al període de contractació, es precisa la manera en què es pot entendre acreditada la pròrroga tàcita, així com l'àmbit al qual resulta d'aplicació l'obligació de rotació imposada als auditors amb l'objectiu d'intentar atenuar i, en la mesura que sigui possible, evitar l'existència de relacions prolongades i pròximes amb l'entitat auditada i el seu personal que comporti una confiança excessiva en aquesta entitat per part de l'auditor de comptes que pugui comprometre la seva independència o induir a un tercer a qüestionar la independència.

La resta de seccions que comprenen aquest capítol regulen el conjunt d'obligacions que s'exigeixen als auditors de comptes o societats d'auditoria: el deure de prestar fiança que garanteixi permanentment i de forma individualitzada i suficient el rescabament dels danys i perjudicis que puguin causar per l'incompliment de les seves obligacions, el deure de requerir tota la informació que sigui necessària per realitzar l'auditoria de comptes, els deures de guardar secret, de conservació i custòdia, i l'informe anual de transparència que han de publicar els qui auditen les entitats definides com d'interès públic i les societats d'auditoria de tercers països. Respecte a aquest informe, novetat incorporada a la Llei 12/2010, es despleguen determinades qüestions del contingut mínim legalment establert amb el fi d'afavorir una divulgació més àmplia dels aspectes essencials de l'estructura, organització i activitat dels qui auditen, que permeti conèixer el seu compromís amb la funció d'interès públic.

V

Com a part integrant del sistema de supervisió pública, el capítol IV «De l'activitat de control de l'activitat d'auditoria de comptes», distribuït en quatre seccions, defineix la finalitat d'aquesta activitat, així com les diferents formes en què aquestes es poden instrumentar, i disposa que l'exercici i desplegament de les dites actuacions ha de permetre assolir la millora, en el seu conjunt, de la qualitat dels treballs d'auditoria, i intentar assegurar, en la mesura que sigui possible, mitjançant l'ús racional i eficient dels

recursos disposats a tals fins, que en la revisió d'aquells treballs s'inclouin tots aquells que estan habilitats legalment per exercir l'activitat auditora.

Es regula, igualment, la forma d'iniciació d'aquestes activitats de control, el pla de control que serveix de base a les actuacions esmentades, la forma en què s'han de realitzar, la constatació de les actuacions i resultats obtinguts i la finalització de les actuacions de control. Les actuacions de control tècnic, projectades sobre treballs d'auditoria, en la seva totalitat o referides a parts específiques, o a aspectes concrets de l'activitat auditora, tenen per objecte realitzar les investigacions oportunes per descobrir aquells elements de judici que, si s'escau, serveixin de base per incoar l'expedient sancionador corresponent. Les actuacions de control de qualitat consisteixen en la revisió dels qui exerceixen l'esmentada activitat realitzada amb caràcter preventiu i sota els principis de periodicitat i de generalitat. S'introdueix aquí el procés encaminat, principalment, a formular requeriments i al seu seguiment. En definitiva, les dues formes d'actuació responen a un objectiu i finalitat diferents que afecten clarament el plantejament i l'orientació de la revisió; així, mentre que amb les actuacions de control tècnic es pretén descartar o confirmar l'existència de possibles incompliments de la normativa reguladora de l'auditoria de comptes, amb les actuacions de control de qualitat es pretén essencialment la millora dels procediments de control intern de l'auditor i el seu funcionament en l'exercici de l'activitat d'auditoria, en general, i en la realització dels treballs, en particular, mitjançant la formulació de requeriments de millora.

El capítol es completa amb una última i quarta secció, que regula el contingut de la informació que s'ha de remetre periòdicament a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per tal de servir al millor desenvolupament de les competències de supervisió i actuacions de control atribuïdes a l'Institut esmentat i, en particular, al deure especial que se li imposa en relació amb l'observança del requisit d'independència. S'ha de destacar la important tasca que ha de realitzar l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en el manteniment del Registre oficial d'auditors de comptes, com un element bàsic del sistema de supervisió públic i, per tant, en la disposició i gestió de la informació proporcionada pels auditors de comptes en diferents àmbits i matèries referits a la seva activitat, la qual ha de contribuir a un millor coneixement i a una més gran transparència de l'activitat d'auditoria de comptes.

VI

El capítol V «De les infraccions i sancions i del procediment sancionador» inclou tres seccions, en les quals es recullen les especificacions d'algunes de les circumstàncies tipificades com a infracció, els criteris de graduació per a la quantificació de les sancions i determinades normes especials referides al compliment de les sancions, al tractament com a infracció continuada per comissió de diversos il·lícits, al concurs ideal d'infraccions o unitat de fet de les infraccions, i a la cancel·lació de les sancions inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes.

D'altra banda, s'estableix el conjunt de disposicions d'aplicació al procediment administratiu sancionador, encaminat, com a tal, a la defensa dels interessos generals, mitjançant l'aplicació de les mesures correctores corresponents quan es constatin actes contraris a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria per part dels qui els realitzin, únics interessats en el tipus de procediment que aquí ens ocupa. Es declara que, en tot cas, el Reial decret 1398/1993, de 4 d'agost, pel qual s'aprova el Reglament del procediment per a l'exercici de la potestat sancionadora, manté el seu caràcter supletori, al mateix temps que es regulen les especialitats d'aquest procediment sancionador, derivades de l'activitat aquí disciplinada.

Com a tals especialitats, es preveuen les relatives a la denúncia, sense efecte vinculant amb vista a la incoació de procediment sancionador, i el seu tractament està supeditat, mitjançant l'ordenació i utilització eficient i eficaç dels mitjans disponibles, al compliment degut de les competències de control de l'activitat auditora atribuïdes legalment a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes; a l'atribució de competències per acordar l'ampliació de terminis per resoldre i per efectuar al·legacions; a la realització

de les actuacions prèvies regulades en aquest Reglament; a l'acord d'incoació d'expedient sancionador; a les facultats de l'instructor de l'expedient per sol·licitar informes; a la resolució de l'expedient, prèvia presa en consideració del criteri del Comitè d'Auditoria de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en el cas d'infraccions molt greus o greus; a la possibilitat de realitzar actuacions complementàries; i a la tramitació o acumulació, per a certs casos, d'un expedient únic.

VII

El capítol VI «De la cooperació internacional», agrupat en tres seccions, concreta els mecanismes de col·laboració amb les autoritats competents dels altres estats membres de la Unió Europea. Aquesta col·laboració pot consistir en l'intercanvi d'informació, en les anomenades inspeccions conjuntes consistents en la participació en la realització d'actuacions de control, i en l'obligació de realitzar certes comunicacions. El mateix s'estableix en relació amb les autoritats competents de tercers països, els mecanismes dels quals són els que fixin els acords de cooperació corresponents.

L'últim dels capítols «De les corporacions representatives d'auditors» conté el conjunt de requisits que han de reunir aquestes corporacions i les funcions que han d'exercir, i modifica en relació amb el règim anterior les que resulten de l'actual marc legal. Es destaquen així les obligacions imposades en relació amb la proposta i realització de l'examen d'aptitud professional; la formació contínua; així com l'elaboració de les normes deontològiques i codis de conducta, la verificació de les pràctiques i procediments interns continguts en les normes esmentades; i l'execució del control de qualitat dels auditors de comptes quan ho acordi l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Finalment les disposicions addicionals primera a quarta i vuitena del Reglament incorporen disposicions contingudes en el Reglament aprovat pel Reial decret 1636/1990 que es deroga. Tenen per objecte el desplegament del que preveu la disposició addicional primera del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, relativa a l'obligació de sotmetre els comptes anuals a auditoria, i de la disposició final primera del text refós esmentat, relativa a la coordinació entre els òrgans o institucions públiques i els auditors de comptes de les esmentades empreses i entitats i a la possibilitat que aquestes institucions sol·licitin als auditors l'elaboració d'un informe complementari al d'auditoria de comptes anuals. Al mateix temps, per tal d'obtenir dels òrgans i institucions públiques esmentats una més àmplia i millor informació sobre la situació i funcionament de les entitats sotmeses a la seva supervisió, augmentant d'aquesta manera l'eficàcia en l'exercici de les seves funcions d'inspecció i control, es desenvolupen aspectes relatius a les obligacions dels auditors de comptes previstes en els paràgrafs segon i tercer de l'esmentada disposició final primera del text refós.

D'altra banda, mitjançant la disposició addicional cinquena, es distingeixen els treballs d'auditoria de comptes de les entitats del sector públic subjectes a les seves normatives específiques dels que realitzen a les entitats esmentades auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes i d'acord amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

D'altra banda, es regulen aspectes innovadors incorporats per la Llei 12/2010, com són els referits al contingut mínim que ha de tenir l'informe anual que publica l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, d'acord amb el manament de transparència i publicitat contingut a la disposició addicional cinquena del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, i la necessària publicitat que s'ha de fer dels acords d'intercanvi d'informació adoptats amb tercers països.

La resta de disposicions incorporen aspectes regulats en el Reglament que es deroga, com ara el règim de consultes a formular davant l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, la publicació i distribució del butlletí oficial d'aquest Institut, la composició dels òrgans col·legiats d'aquest i els qui tenen la consideració de corporació representativa d'auditors.

El present Reglament es completa amb un conjunt de disposicions transitòries que tenen per objecte, principalment, facilitar el pas al règim nou que aquí s'incorpora.

Aquest Reglament ha estat sotmès a l'informe previ de l'Agència Espanyola de Protecció de Dades.

En virtut d'això, a proposta de la ministra d'Economia i Hisenda, amb l'aprovació prèvia del ministre de Política Territorial i Administració Pública, de conformitat amb el Consell d'Estat, prèvia deliberació del Consell de Ministres en la reunió del dia 28 d'octubre de 2011,

DISPOSO:

Article únic. *Aprovació del Reglament que desplega la Llei d'auditoria de comptes.*

S'aprova el Reglament de desplegament del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, el text del qual s'insereix a continuació.

Disposició derogatòria única. *Derogació normativa.*

Queden derogades totes les disposicions del mateix rang o inferior que s'oposin al que disposa el present Reial decret i, en particular:

- a) El Reial decret 1636/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament que desplega la Llei d'auditoria de comptes.
- b) La disposició addicional quarta del Reial decret 296/2004, de 20 de febrer, pel qual s'aprova el règim simplificat de comptabilitat.

Disposició final primera. *Títol competencial.*

El Reglament que desplega el text refós de la Llei d'auditoria de comptes es dicta en ús de la competència exclusiva de l'Estat en matèria de legislació mercantil, de conformitat amb el que estableix l'article 149.1.6a de la Constitució espanyola.

Disposició final segona. *Entrada en vigor.*

El present Reial decret i el Reglament que aprova entren en vigor l'endemà de la seva publicació en el «Butlletí Oficial de l'Estat».

Madrid, 31 d'octubre de 2011.

JUAN CARLOS R.

La vicepresidenta del Govern d'Afers Econòmics
i ministra d'Economia i Hisenda,
ELENA SALGADO MÉNDEZ

REGLAMENT QUE DESPLEGA EL TEXT REFÓS DE LA LLEI D'AUDITORIA DE COMPTES, APROVAT PEL REIAL DECRET LEGISLATIU 1/2011, D'1 DE JULIOL

CAPÍTOL I

De l'auditoria de comptes

Secció 1a Àmbit d'aplicació

Article 1. *Concepte.*

1. D'acord amb el que estableix l'article 1.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2011, d'1 juliol de 2011, s'entén per auditoria de comptes l'activitat consistent en la revisió i verificació dels comptes anuals, així com d'altres estats financers o documents comptables, elaborats d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable, sempre que aquesta activitat tingui per objecte l'emissió d'un informe sobre la fiabilitat dels documents esmentats que pugui tenir efectes davant de tercers.

En l'activitat s'ha d'analitzar, mitjançant la utilització de tècniques de revisió i verificació adequades, la informació economicofinancera deduïda dels documents comptables examinats, amb el fi d'emetre un informe dirigit a posar de manifest una opinió tècnica sobre la fiabilitat de la informació.

2. L'activitat d'auditoria de comptes ha de ser realitzada per un auditor de comptes amb subjecció al que estableix la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes que defineix l'article 6 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

3. Les mencions que recull aquest capítol I als auditors de comptes s'entenen realitzades, igualment, a les societats d'auditoria, així com al soci auditor de comptes o auditor de comptes designat expressament per realitzar el treball i signar l'informe d'auditoria en nom de les societats esmentades.

Article 2. *Modalitats d'auditoria de comptes.*

1. L'activitat d'auditoria de comptes, en funció dels estats financers o documents comptables objecte d'examen, es refereix a una de les modalitats següents:

- a) Auditoria de comptes anuals.
- b) Auditoria d'altres estats financers o documents comptables.

2. A aquests efectes, s'entén per altres estats financers o documents comptables aquells elaborats d'acord amb els principis i les normes continguts en el marc normatiu d'informació financera aplicable, expressament establert per a la seva elaboració.

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

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

Article 3. *Delimitació de l'àmbit d'aplicació.*

1. No es consideren compresos en cap de les modalitats d'auditoria de comptes que estableix l'apartat 1 de l'article anterior els treballs realitzats sobre comptes anuals, estats financers o documents comptables consistents en la comprovació específica de fets concrets, en l'emissió de certificacions o en la revisió o aplicació de procediments amb un

abast limitat inferior a l'exigit per la normativa reguladora de l'auditoria de comptes per poder emetre una opinió tècnica d'auditoria de comptes.

Els treballs i informes esmentats no tenen la consideració de l'auditoria de comptes regulada en aquest Reglament.

2. Així mateix, no tenen la consideració d'auditoria de comptes els treballs que, sense reunir les característiques i condicions pròpies d'un treball d'aquesta naturalesa, estiguin atribuïts per disposicions de rang legal a auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes.

Tots els treballs que, sense tenir la consideració d'auditoria de comptes, estiguin atribuïts per disposicions legals a auditors inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes s'han de subjectar al que disposa la disposició legal corresponent i a les guies que si s'escau aprovin conjuntament les corporacions de dret públic representatives d'auditors i, si no, als usos i a la pràctica habitual en la realització del tipus de treball en qüestió. En l'elaboració i publicació d'aquestes guies cal atènyer-se al que preveu la secció setena del present capítol I d'aquest Reglament. En cap cas, a aquests treballs els és d'aplicació el règim de supervisió i control que preveu la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

3. Els informes emesos per auditors de comptes sobre treballs que no estiguin compresos en les modalitats d'auditoria a què es refereix l'article 2 no es poden identificar com a informes d'auditoria de comptes, ni la seva redacció o presentació poden generar confusió respecte a la seva naturalesa com a treballs d'auditoria de comptes realitzats de conformitat amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes definida a l'article 6 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

Secció 2a Auditoria de comptes anuals

Article 4. Definició d'auditoria de comptes anuals.

1. L'auditoria dels comptes anuals consisteix a revisar i verificar als efectes de dictaminar si els comptes expressen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat de les seves operacions i, si s'escau, dels fluxos d'efectiu de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable i, en particular, amb els principis i criteris comptables que s'hi continguin.

2. Addicionalment, quan l'entitat auditada estigui obligada a emetre l'informe de gestió, o l'hagi emès voluntàriament, els auditors de comptes han de verificar la concordança de les dades que s'hi contenen amb les dels comptes anuals examinats.

Article 5. L'informe d'auditoria de comptes anuals.

1. L'informe d'auditoria de comptes anuals ha de ser emès pels auditors de comptes amb subjecció al contingut, requisits i formalitats establerts a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. D'acord amb el que estableix l'article 3.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, l'informe d'auditoria dels comptes anuals és un document mercantil que ha de contenir, almenys, les dades següents, a més de les exigides per la normativa reguladora indicada a l'apartat precedent:

a) Identificació de l'entitat auditada, dels comptes anuals que són objecte de l'auditoria, del marc normatiu d'informació financera que es va aplicar en la seva elaboració, de les persones físiques o jurídiques que van encarregar el treball i, si s'escau, de les persones a qui vagi destinat; així com la referència al fet que els comptes anuals han estat formulats per l'òrgan d'administració de l'entitat auditada.

b) Una descripció general de l'abast de l'auditoria realitzada, amb referència a les normes d'auditoria d'acord amb les quals aquesta s'ha portat a terme i, si s'escau, dels procediments que s'hi preveuen que no hagi estat possible aplicar com a conseqüència de qualsevol limitació posada de manifest en el desenvolupament de l'auditoria. Així

mateix, s'ha d'informar sobre la responsabilitat de l'auditor de comptes o societat d'auditoria d'expressar una opinió sobre els comptes en el seu conjunt.

c) Una opinió tècnica amb el contingut i l'abast que estableix l'article següent.

d) Una opinió sobre la concordança o no de l'informe de gestió amb els comptes corresponents al mateix exercici, en cas que l'informe de gestió acompanyi els comptes anuals.

e) Data i signatura de l'auditor o auditors de comptes que l'hagin realitzat. La data de l'informe d'auditoria és aquella en què l'auditor de comptes ha completat els procediments d'auditoria necessaris per formar-se una opinió sobre els comptes anuals.

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

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

4. Així mateix, l'informe d'auditoria ha de contenir, si s'escau, manifestació explícita de les reserves o excepcions detectades en el desenvolupament del treball d'auditoria, així com de qualsevol aspecte que, no constituint una reserva o excepció, l'auditor hagi de destacar o consideri necessari destacar a l'informe de conformitat amb el que preveu la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

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

6. L'informe d'auditoria de comptes anuals ha d'anar acompanyat de la totalitat de documents que componen els comptes objecte d'auditoria i, si s'escau, de l'informe de gestió. En cap cas l'informe d'auditoria es pot publicar parcialment o en extracte, ni de forma separada als comptes anuals objecte d'auditoria. Tampoc pot anar acompanyat l'informe d'auditoria de comptes anuals d'una altra informació no auditada que no estigui clarament diferenciada dels comptes anuals auditats, llevat que aquesta informació s'identifiqui com a no auditada.

Article 6. *Opinió tècnica de l'auditor en l'informe d'auditoria sobre comptes anuals.*

1. L'auditor de comptes ha de manifestar a l'informe, de forma clara i precisa, la seva opinió tècnica sobre si els comptes anuals d'un determinat exercici expressen la imatge fidel del patrimoni i de la situació financera de l'entitat auditada, a la data de tancament de l'exercici, així com del resultat de les seves operacions i, si s'escau, dels fluxos d'efectiu corresponents a l'exercici finalitzat en la data esmentada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable.

2. L'opinió pot ser favorable, amb excepcions, desfavorable o denegada. Quan no existeixin reserves o excepcions l'opinió tècnica es considera «favorable». En el supòsit contrari, quan existeixin les reserves s'han de posar de manifest totes a l'informe, indicant-ne la naturalesa en el paràgraf d'opinió, i l'opinió tècnica s'ha de qualificar d'«opinió amb excepcions» o «desfavorable», atenent el que estableixen les normes d'auditoria.

3. Si en l'exercici de l'activitat regulada pel present Reglament l'auditor de comptes, arribat el moment d'emetre l'opinió tècnica a què es refereix l'apartat u anterior, troba raons per abstenir-se d'efectuar aquest pronunciament, les ha de fer constar a l'informe d'auditoria, posant de manifest tots els detalls i la informació complementària que siguin necessaris; aquest supòsit es qualifica d'informe d'auditoria amb «opinió denegada».

Article 7. *Obligació d'emetre l'informe i la falta de la seva emissió o renúncia al contracte d'auditoria.*

1. L'informe d'auditoria ha de ser emès per l'auditor de comptes de conformitat amb el que estableixen la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i el contracte d'auditoria subscrit a aquest efecte.

L'emissió de l'informe i el seu lliurament a l'entitat auditada s'han de realitzar en les dates previstes contractualment, de forma que pugui complir la finalitat per a la qual va ser contractada l'auditoria de comptes. A aquests efectes, s'entén que l'informe d'auditoria compleix la finalitat per a la qual va ser contractada l'auditoria de comptes quan contingui una opinió tècnica de les que preveu l'article 6 de manera que pugui ser coneguda i valorada per l'entitat auditada i pels tercers que s'hi puguin relacionar, a la vegada que permeti complir els requeriments legals i estatutaris exigits a l'entitat auditada en aquest aspecte.

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

2. De conformitat amb el que preveu l'article 3.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, la falta d'emissió de l'informe d'auditoria o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria tan sols es pot produir per l'existència de causa justa i en els supòsits en què concorri alguna de les circumstàncies següents:

- a) Existència d'amenaques que puguin comprometre de forma greu la independència o objectivitat de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, d'acord amb el que disposa la secció I del capítol III d'aquest Reglament.
- b) Impossibilitat absoluta de realitzar el treball encomanat a l'auditor de comptes o societat d'auditoria per circumstàncies no imputables a aquests.

A aquests efectes, es considera que existeix impossibilitat absoluta per a la realització del treball d'auditoria:

1r Quan l'entitat no faci lliurament a l'auditor de comptes dels comptes anuals formulats, objecte d'examen, previ requeriment escrit efectuat a aquest efecte. En tot cas, s'entén que no s'ha produït el lliurament quan hagi transcorregut més d'un any des de la data de referència dels comptes anuals esmentades.

2n Quan, excepcionalment, altres circumstàncies no imputables a l'auditor de comptes, i diferents de les de caràcter tècnic, impedeixin la realització del treball d'auditoria en els seus aspectes substancials. En particular i a aquests efectes, no es considera que hi ha impossibilitat absoluta en la realització del treball d'auditoria quan l'auditor de comptes no pugui aplicar aquells procediments d'auditoria que siguin necessaris per obtenir evidència d'auditoria en relació amb la informació dels comptes anuals, i en aquest cas l'informe d'auditoria s'ha d'emetre de conformitat amb el que disposen les normes d'auditoria.

3. En els supòsits a què es refereix l'apartat anterior, l'auditor de comptes ha de detallar en un escrit totes les circumstàncies determinants de la falta d'emissió de l'informe o la renúncia al contracte d'auditoria. Aquest escrit ha de ser remès a l'entitat auditada, en un termini no superior a quinze dies hàbils des de la data en què l'auditor tingui constància de la circumstància esmentada, i sempre amb anterioritat a la data en què l'informe d'auditoria s'havia d'emetre per complir la finalitat per a la qual va ser contractat, sense perjudici de la possibilitat de renunciar a la continuïtat del contracte d'auditoria.

Adicionalment, quan l'auditoria sigui obligatòria, la comunicació ha de ser remesa, en el termini indicat en el paràgraf anterior, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i al Registre Mercantil del domicili social corresponent a l'entitat auditada.

4. Una vegada realitzades les actuacions que indica aquest article, en els supòsits esmentats es poden entendre finalitzades les obligacions de l'auditor pel que fa al treball d'auditoria a realitzar sobre els comptes anuals de l'exercici respecte al qual han concorregut les circumstàncies que preveu l'apartat 2 d'aquest article.

Article 8. *Contracte d'auditoria de comptes anuals.*

1. Amb caràcter previ a l'inici de la realització del treball d'auditoria, s'ha de subscriure un contracte d'auditoria entre l'entitat auditada i l'auditor de comptes.

El contracte d'auditoria de comptes anuals s'ha de formalitzar per escrit i ha d'incloure, de conformitat amb la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, almenys, la identificació dels comptes anuals objecte d'auditoria i els aspectes rellevants del treball d'auditoria a realitzar, referits al període de contractació, els honoraris, finalitat o raó per la qual es realitza l'encàrrec i el termini de lliurament de l'informe d'auditoria, sense que es puguin establir limitacions al desenvolupament del treball d'auditoria ni estipulacions contràries al que estableix l'esmentada normativa ni restriccions a la distribució o utilització de l'informe d'auditoria.

2. En el moment de subscriure's el contracte d'auditoria i, en tot cas, en el moment d'acceptar la designació efectuada per l'entitat, l'auditor de comptes ha d'estar inscrit en la situació d'exercent a què es refereix l'article 27.a). Si el contracte d'auditoria se subscriu amb una persona jurídica, aquesta ha d'estar inscrita en el moment esmentat com a societat d'auditoria en el Registre oficial d'auditors de comptes.

Article 9. *Actuació conjunta d'auditors.*

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

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

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

Secció 3a Auditoria d'altres estats financers o documents comptables

Article 10. *Definició d'auditoria d'altres estats financers o documents comptables.*

1. L'auditoria d'altres estats financers o documents comptables a què es refereix l'article 2.1.b) consisteix a verificar i dictaminar si els estats financers o documents comptables expressen la imatge fidel o han estat preparats, segons correspongui, de conformitat amb el marc normatiu d'informació financera expressament establert per a l'elaboració dels documents o estats esmentats.

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

Article 11. *Informe d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables.*

L'informe d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables ha de contenir, almenys, el següent:

- a) Identificació de l'entitat a què es refereix l'estat financer o document comptable objecte d'auditoria.
- b) Identificació del qui o els qui van encarregar el treball, i, si s'escau, d'aquells a qui vagi destinat.
- c) Identificació dels estats financers o documents comptables objecte d'auditoria que s'adjunten a l'informe.

d) Referència al fet que els estats financers o documents comptables objecte d'auditoria de comptes han estat signats o assumits formalment pels qui tinguin atribuïdes les competències per a la seva subscripció o emissió, així com la referència al marc normatiu d'informació financera aplicat en la preparació dels estats o documents esmentats.

e) Referència a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes aplicada en el treball realitzat i, si s'escau, als procediments que s'hi preveuen que no hagi estat possible aplicar com a conseqüència de qualsevol limitació imposada a l'activitat auditora. Així mateix, s'ha d'esmentar la responsabilitat de l'auditor de comptes d'emetre una opinió tècnica sobre els estats financers o documents comptables en el seu conjunt.

f) Si s'escau, manifestació explícita de les reserves o excepcions detectades en el desenvolupament del treball.

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

h) Si s'escau, manifestació explícita de qualsevol aspecte que, no constituint una reserva o excepció, l'auditor de comptes hagi de destacar o consideri necessari destacar a l'informe de conformitat amb el que preveu la normativa reguladora de l'auditoria de comptes.

i) Signatura de l'auditor o auditors de comptes que l'hagin realitzat, amb expressió de la data d'emissió de l'informe.

Article 12. *Opinió tècnica de l'auditor en l'informe d'auditoria sobre altres estats financers o documents comptables.*

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

En cas que el marc normatiu d'informació financera aplicable sigui un marc d'imatge fidel, l'opinió tècnica ha d'adoptar la forma que preveu l'article 6.1 d'aquest Reglament per a comptes anuals, si bé referida a la informació continguda a l'estat financer o document comptable concret auditat.

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

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

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

Secció 4a Auditoria de comptes consolidats

Article 13. *Documentació de la revisió i avaluació del treball realitzat per auditors de comptes i societats d'auditoria.*

1. D'acord amb el que estableix l'article 5, apartats 2 i 3, del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, l'auditor de comptes que realitzi l'auditoria dels comptes anuals consolidats, o d'altres estats financers o documents comptables consolidats, assumeix la plena responsabilitat de l'informe d'auditoria emès, encara que l'auditoria dels comptes anuals de les societats participades hagi estat realitzada per altres auditors, i està obligat a sol·licitar la informació necessària, si s'escau, als qui hagin realitzat l'auditoria de

comptes de les entitats que formin part del conjunt consolidable, que estan obligats a subministrar tota la informació que se'ls sol·liciti.

2. Als efectes del que estableix l'article 5.4 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, l'auditor de comptes dels comptes anuals consolidats ha de disposar de la documentació relativa a la revisió i avaluació del treball d'auditoria realitzat per altres auditors de comptes en relació amb les auditories d'entitats que formin part del conjunt consolidable, amb el contingut i detall que estableixen les normes d'auditoria.

3. El detall de la documentació a què es refereix l'apartat anterior està en funció de les característiques i circumstàncies del conjunt consolidable i de la importància relativa de cada una de les seves entitats integrants, de conformitat amb el que preveuen en aquest aspecte les normes d'auditoria.

4. La menció que conté aquesta secció a comptes anuals consolidats s'ha d'entendre també referida a altres estats financers o documents comptables consolidats. Així mateix, la referència a altres auditors de comptes comprèn els auditors de comptes o societats i altres entitats d'auditoria de la Unió Europea i de tercers països.

Article 14. Accés a la documentació d'auditors de tercers països amb els quals no hi hagi acord d'intercanvi d'informació.

1. En el cas que els comptes anuals o estats financers o documents comptables d'una entitat que formi part del conjunt consolidable i sigui significativa per al grup, tenint en compte el concepte d'importància relativa en auditoria, siguin auditats per auditors de comptes o societats i altres entitats d'auditoria registrats i autoritzats en tercers països amb els quals no hi hagi acord d'intercanvi d'informació sobre la base de reciprocitat, l'auditor de comptes dels comptes consolidats és responsable d'aplicar els procediments necessaris per facilitar que l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pugui tenir accés a la documentació dels treballs d'auditoria realitzats pels dits auditors de comptes o societats i altres entitats d'auditoria registrats i autoritzats en tercers països, inclosos els papers de treball pertinents per a l'auditoria del grup.

2. A aquests efectes, l'auditor dels comptes consolidats ha d'adoptar alguna de les mesures següents:

a) Conservar una còpia de la documentació del treball realitzat pels auditors de comptes o societats i altres entitats d'auditoria registrats i autoritzats en tercers països.

b) Acordar, per escrit, amb els auditors de comptes o societats i altres entitats d'auditoria registrats i autoritzats en tercers països, l'accés adequat i il·limitat a la documentació del treball realitzat per aquests, amb la finalitat que l'auditor dels comptes consolidats pugui remetre tota la documentació que sigui requerida per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

A aquests efectes, l'auditor dels comptes consolidats és responsable d'aplicar els procediments següents:

1r S'ha de posar en contacte per escrit amb l'auditor del tercer país i indicar-li que, d'acord amb la legislació en vigor a Espanya, existeix l'obligació de permetre l'accés a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a la documentació del treball realitzat per ell en el marc de l'auditoria dels comptes consolidats.

2n Ha de sol·licitar confirmació escrita respecte a si existeixen impediments legals o d'un altre tipus per a la remissió de la documentació del treball i, si s'escau, una explicació detallada dels impediments juntament amb la seva justificació jurídica. En cas que hi hagi impediments ha d'avaluar la comunicació de la situació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. Quan hi hagi impediments legals o d'un altre tipus per a la remissió de la documentació del treball realitzat pels auditors de comptes o societats i altres entitats d'auditoria registrats i autoritzats en tercers països, l'auditor de comptes dels comptes consolidats ha de conservar la documentació relativa als procediments aplicats per accedir a la documentació i els impediments esmentats. En cas que els impediments no

siguin legals, l'auditor de comptes dels comptes consolidats ha de documentar la prova que demostrï els impediments.

L'existència dels impediments no constitueix un supòsit d'impossibilitat absoluta per a la realització del treball d'auditoria de comptes consolidats, segons el que preveu l'article 7 del present Reglament.

Secció 5a Entitats d'interès públic

Article 15. Entitats d'interès públic.

1. Als efectes exclusius del que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, tenen la consideració d'entitats d'interès públic les següents:

a) Les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors, així com les entitats de crèdit i les entitats asseguradores sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al Banc d'Espanya i a la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions o als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, a què es refereix l'article 2.5.a) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

b) Les institucions d'inversió col·lectiva que, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, tinguin com a mínim 150 partícips o accionistes, les societats gestores que administrin les esmentades Institucions, així com les empreses de serveis d'inversió

c) Les societats de garantia recíproca, les entitats de pagament i les entitats de diner electrònic.

d) Els fons de pensions que, durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un, tinguin com a mínim 500 partícips i les societats gestores que administrin els fons.

e) Aquelles entitats diferents de les esmentades en els paràgrafs anteriors amb un import net de la xifra de negocis o plantilla mitjana durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un d'aquests, que sigui superior a 200.000.000 d'euros o a 1.000 empleats, respectivament.

f) Els grups de societats en els quals s'integrin les entitats recollides en els paràgrafs anteriors.

2. Les entitats esmentades en els apartats b), d) i e) d'aquest article perden la consideració d'entitats d'interès públic si deixen de reunir durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cada un d'aquests, els requisits que estableixen els apartats esmentats.

En el cas que es tracti del primer exercici social de constitució, transformació o fusió, les entitats a què es refereix aquest apartat tenen la condició d'entitats d'interès públic si reuneixen, al tancament de l'exercici, els requisits que recull l'apartat anterior.

Secció 6a Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes

Article 16. Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

La normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes conté els principis i requisits que els auditors de comptes han d'observar en l'exercici de la dita activitat.

S'entén per normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes la continguda en el text refós de la Llei d'auditoria de comptes i en el present Reglament, així com a les normes d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat intern dels auditors de comptes.

Article 17. Normes d'auditoria.

1. Les normes d'auditoria a què es refereix l'article 6.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes constitueixen els principis i requisits que han d'observar els

auditors de comptes en la realització del treball d'auditoria de comptes i sobre les quals s'han de basar les actuacions necessàries per expressar una opinió tècnica responsable i independent.

2. Les normes tècniques d'auditoria tenen per objecte la regulació dels aspectes no previstos per les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea.

Així mateix, mentre no hagin estat adoptades les normes internacionals d'auditoria per la Unió Europea, les normes tècniques d'auditoria constitueixen els principis i requisits que han d'observar els auditors de comptes en l'exercici dels seus treballs d'auditoria de comptes i sobre els quals s'han de basar les actuacions necessàries per expressar una opinió tècnica responsable i independent.

En els supòsits excepcionals de circumstàncies no previstes a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, tenen la consideració d'aquestes els usos o pràctiques habituals dels auditors de comptes, entesos com els actes reiterats, constants i generalitzats observats per aquells en l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, i sempre que no siguin contradictoris amb el que disposa la normativa esmentada.

Article 18. *Excepcions i requeriments addicionals.*

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, escoltat el seu Comitè d'Auditoria de Comptes, ha de resoldre, si s'escau, sobre els supòsits excepcionals en què no sigui aplicable alguna norma internacional d'auditoria adoptada per la Unió Europea, o part d'aquesta, quan així resulti de disposicions legals o reglamentàries relatives a l'abast de l'auditoria de comptes, sempre que es compleixin els requisits i el procediment de comunicació previstos a l'article 26, apartats 2 i 3, de la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell de 17 de maig de 2006 relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CEE del Consell.

En aquests casos excepcionals, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de comunicar a la Comissió Europea i als altres estats membres les disposicions legals o reglamentàries nacionals i la seva justificació, com a mínim sis mesos abans de la seva aprovació i entrada en vigor, o, en el cas d'una disposició legal o reglamentària ja existent en el moment de l'adopció d'una norma internacional d'auditoria per la Unió Europea, en un termini no superior a tres mesos des de la data de l'adopció de la norma internacional d'auditoria.

Una vegada realitzada la comunicació anterior, els casos excepcionals en els quals no sigui d'aplicació alguna norma internacional d'auditoria, o part d'aquesta, adoptada per la Unió Europea, d'acord amb el que preveu aquest apartat, s'han de publicar mitjançant resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

2. Així mateix, es poden imposar requisits addicionals a les normes d'auditoria adoptades per la Unió Europea, d'acord amb la normativa comunitària que sigui aplicable.

Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes resoldre sobre els casos excepcionals, així com comunicar els requisits addicionals a la Comissió Europea i als estats membres, abans d'adoptar-los.

L'adopció dels requisits addicionals esmentats s'ha de realitzar mitjançant resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en la qual es declari la vigència dels apartats corresponents de les normes tècniques d'auditoria preexistents a l'adopció per la Unió Europea de les normes internacionals d'auditoria sobre la mateixa matèria, o mitjançant la publicació de noves normes tècniques d'auditoria limitades als dits requisits addicionals, en l'elaboració de les quals cal atènyer-se al que preveu la secció 6a d'aquest capítol.

Article 19. *Normes d'ètica.*

1. La responsabilitat i actuació dels auditors de comptes ha d'estar presidida pel principi d'interès públic que comporta l'activitat d'auditoria de comptes. En aquest sentit, els auditors de comptes en l'exercici de la seva activitat han de tenir en consideració i

actuar en tot cas amb subjecció als principis ètics següents: competència professional, diligència deguda, integritat i objectivitat, sense perjudici del que s'estableix respecte al deure d'independència a la secció 2a del capítol III del text refós de la Llei d'auditoria de comptes:

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

Aquests coneixements adquirits han de ser mantinguts al llarg del temps, per la qual cosa els auditors de comptes han de realitzar activitats de formació contínua i d'actualització permanent.

b) La diligència deguda fa referència al deure especial de cura i atenció que han de prestar els auditors de comptes en conèixer i aplicar la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria, de manera que les conclusions assolides en la realització del treball d'auditoria estiguin degudament suportades i justificades.

c) L'objectivitat implica, per als auditors de comptes, actuar amb imparcialitat i sense conflictes d'interessos que puguin comprometre la seva independència. En cap cas, els auditors de comptes poden comprometre la seva actuació per influències indegudes, favoritismes o prejudicis, ni tenir interessos aliens que puguin afectar la forma de plantejar i realitzar un treball d'auditoria, o que puguin afectar la formació d'un judici imparcial.

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

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

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

Article 20. Normes de control de qualitat intern dels auditors i societats d'auditoria.

Les normes de control de qualitat intern tenen per objecte establir els principis i requisits a seguir pels auditors de comptes en la implantació d'un sistema de control de qualitat intern que els permeti assegurar raonablement que l'activitat d'auditoria de comptes es realitza d'acord amb el que exigeix el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aquest Reglament i les normes d'auditoria i d'ètica.

Secció 7a Elaboració de normes tècniques, d'ètica i de control de qualitat intern

Article 21. Iniciativa i elaboració.

1. D'acord amb l'article 6.4 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, les normes tècniques d'auditoria, les normes d'ètica i les normes de control de qualitat intern s'han d'elaborar, adaptar o revisar, i han d'estar d'acord amb els principis generals i pràctica comunament admesa als països de la Unió Europea, així com amb les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea, per les corporacions de dret públic representatives dels qui realitzin l'activitat d'auditoria de comptes, i sota la responsabilitat del sistema de supervisió pública a què es refereix l'article 27.3 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. No obstant el que disposa l'apartat anterior, les normes tècniques d'auditoria, les normes d'ètica i les normes de control de qualitat intern elaborades, adaptades o revisades per les corporacions de dret públic esmentades no tenen validesa fins que

siguin publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en el seu butlletí oficial.

Article 22. *Informació pública.*

1. En els casos, tant d'elaboració de normes tècniques d'auditoria de comptes, normes d'ètica o normes de control de qualitat intern, com d'adaptacions o revisions d'aquestes, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes les ha de sotmetre a informació pública, mitjançant l'enviament per a la inserció en el «Butlletí Oficial de l'Estat» de la ressenya oportuna, i publicar-les en el «Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes».

2. El tràmit d'informació pública dura dos mesos i durant aquest període l'expedient ha de quedar a disposició de qui estigui interessat a examinar-lo, tant a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes com a les corporacions de dret públic representatives dels auditors de comptes, i es poden deduir les al·legacions pertinents. L'esmentat termini de dos mesos d'informació pública es pot ampliar en funció de la transcendència i circumstàncies excepcionals que puguin concórrer en una determinada norma.

Article 23. *Publicació i entrada en vigor.*

1. En un termini màxim de tres mesos des de la conclusió del tràmit d'informació pública o, si s'escau, des de la presentació de l'adaptació o revisió corresponent, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, mitjançant resolució, ha de procedir a la publicació corresponent en el seu butlletí oficial per a la seva entrada en vigor, o bé ha de comunicar a les corporacions públiques representatives dels auditors de comptes els motius pels quals no és procedent la publicació, i proposar les modificacions pertinents, si corresponen.

2. Si són acceptades per les corporacions de dret públic representatives dels auditors de comptes les modificacions proposades, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de procedir a la publicació a què es refereix l'apartat anterior.

3. Addicionalment, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de procedir a l'enviament de la resolució per a la inserció en el «Butlletí Oficial de l'Estat» de la ressenya oportuna.

Article 24. *Supervisió per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, com a responsable del sistema de supervisió públic, pot requerir les corporacions de dret públic representatives dels auditors de comptes, quan ho consideri necessari, perquè elaborin, adaptin o revisin les normes tècniques d'auditoria, les normes d'ètica i les normes de control de qualitat intern.

2. En el cas que transcorrin sis mesos des del requeriment sense que les corporacions de dret públic l'atenguin, s'entén que aquestes accepten l'aplicació de les normes internacionals d'auditoria adoptades per la Unió Europea o la pràctica de les quals està comunament admesa en l'àmbit de la Unió Europea, que han d'entrar en vigor mitjançant la seva publicació per resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, d'acord amb la responsabilitat atribuïda a l'article 27.3.b) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

La resolució s'ha d'adoptar, prèvia emissió de l'informe favorable del Comitè d'Auditoria de Comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, i sempre que la falta d'atenció del requeriment a què fa referència l'apartat 1 pugui suposar la inexistència de normes o l'existència de normes contràries a la normativa de la Unió Europea o reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes continguda en el text refós de la Llei d'auditoria de comptes i en aquest Reglament.

CAPÍTOL II

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

Secció 1a Registre oficial d'auditors de comptes

Article 25. *Exercici de l'activitat.*

1. És responsabilitat del sistema de supervisió pública la gestió i control de l'accés a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. Poden realitzar l'activitat d'auditoria de comptes les persones físiques o jurídiques que, reunint els requisits a què es refereixen respectivament els articles 8 a 10 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, figurin inscrites, com a exercent en el cas de les persones físiques, en el Registre oficial d'auditors de comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i hagin prestat fiança en garantia dels danys i perjudicis que puguin derivar de l'incompliment de les seves obligacions.

Article 26. *Seccions del Registre.*

El Registre oficial d'auditors de comptes consta de tres seccions, una de referida a persones físiques, una altra, a societats i una tercera, referida a auditors de comptes, societats i altres entitats d'auditoria de tercers països als quals es refereix l'article 30.

A aquests efectes, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'establir, mitjançant resolució, els models de sol·licitud d'inscripció a les seccions esmentades.

Article 27. *Persones físiques.*

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

- a) Exercent.
- b) No exercent que presta serveis per compte d'altri.
- c) No exercent.

Article 28. *Situacions.*

1. Només els auditors de comptes inscrits com a exercent poden actuar com a responsables i signants de l'activitat d'auditoria de comptes definida a l'article 1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

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

2. Per inscriure's en aquesta situació d'exercent s'ha de sol·licitar per escrit a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, acompanyant la sol·licitud amb la documentació acreditativa dels requisits exigits a l'article 8.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, així com de la fiança exigida i constituïda de conformitat amb el que estableix l'article 55 d'aquest Reglament i, si s'escau, de la formació continuada que preveu l'article 40 del present Reglament. Quan es tracti de socis auditors de comptes exercent o d'auditors designats expressament per la societat per signar informes d'auditoria en nom seu, és la societat d'auditoria la responsable de remetre la documentació acreditativa.

3. En la situació de no exercent que presta serveis per compte d'altri poden optar per inscriure-s'hi els qui estiguin col·laborant activament amb un auditor de comptes en exercici o amb una societat d'auditoria de comptes en tasques directament lligades a l'activitat d'auditoria de comptes.

Per inscriure's en aquesta situació s'ha de sol·licitar per escrit a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

En cas de no exercir aquesta opció o de no acreditar el compliment dels requisits a què es refereix l'apartat anterior, passen a figurar en la situació de no exercent.

4. Com a no exercents s'hi han d'inscriure els auditors de comptes que no exerceixen l'activitat d'auditoria de comptes en els termes a què es refereix l'apartat 1 anterior d'aquest article o no hagin optat per inscriure's en la situació que descriu l'apartat 3 anterior. L'adscripció a aquesta situació s'ha de sol·licitar per escrit a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i s'ha d'acreditar, si s'escau, el compliment dels requisits que preveu l'article 8.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

Article 29. *Societats en el Registre oficial d'auditors de comptes.*

1. Es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors de comptes les societats d'auditoria domiciliades en territori espanyol o en el d'un Estat membre de la Unió Europea que acreditin, mitjançant l'aportació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de la sol·licitud corresponent i documentació justificativa del compliment dels requisits que estableix l'article 10.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. Les societats d'auditoria han d'informar l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de les designacions que facin als auditors de comptes per realitzar auditories i emetre informes d'auditoria en nom seu, així com de les seves variacions. Així mateix, han de comunicar qui està o estan designats, en tot moment, per representar les societats d'auditoria en les seves relacions amb el Registre oficial d'auditors de comptes. S'entén que no estan designats els qui no hagin estat comunicats a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. Es presumeix, llevat que hi hagi manifestació contrària, que els socis auditors de comptes exercents estan designats per realitzar auditories i signar informes en nom de la societat.

4. Les comunicacions que faci l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en l'exercici de les seves competències als socis auditors de comptes i als auditors designats expressament per realitzar auditories i signar informes en nom de la societat d'auditoria s'han de realitzar en el domicili d'aquesta que consti en el Registre oficial d'auditors de comptes, llevat que aquells en manifestin expressament un altre.

Article 30. *Inscripció separada de determinats auditors de comptes, així com de societats i altres entitats d'auditoria de tercers països.*

Figuren inscrits en una secció separada en el Registre oficial d'auditors de comptes els auditors de comptes i societats i altres entitats d'auditoria de tercers països que emetin informes d'auditoria sobre comptes anuals o comptes anuals consolidats d'una entitat constituïda fora de la Unió Europea i els valors de la qual estiguin admesos a negociació en un mercat regulat a Espanya, de conformitat amb el que preveuen els articles 9.3 i 10.4 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

Per inscriure's en aquesta situació s'ha de sol·licitar per escrit a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i acreditar, juntament amb la sol·licitud, el compliment dels requisits que preveu l'article 9.3 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes

Article 31. *Relació d'auditors de comptes.*

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de fer pública, almenys, anualment i de forma actualitzada, la relació d'auditors de comptes, amb especificació del nom, adreça, número de registre, situació en què estiguin inscrits, i en el cas d'exercents, domicili professional, adreça d'Internet i número de registre de la societat o societats d'auditoria amb les quals està relacionat, corporació de dret públic a la qual pertanyin, si s'escau, i totes les altres inscripcions com a auditor de comptes davant les autoritats

competents d'altres estats membres i com a auditor en tercers països, amb indicació de les autoritats competents per a la inscripció, i si s'escau els números de registre.

2. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de fer pública, almenys, anualment i de forma actualitzada, la relació de les societats d'auditoria inscrites, en la qual ha de constar necessàriament per a cada una:

a) Nom, domicili social, forma jurídica, adreça de cada oficina en la qual realitzi la seva activitat, número de registre i adreça d'Internet.

b) Nom, cognoms, adreça i número de registre de cada un dels socis, amb indicació del qui o els qui exerceixin les funcions d'administració o de direcció.

c) Nom, cognoms, adreça i número de registre dels auditors de comptes al servei de la societat, amb identificació dels que estiguin designats expressament per realitzar auditories i signar informes d'auditoria en nom de la societat i del període de vigència de la inscripció.

d) Si la societat està vinculada a les entitats a què es refereixen els articles 17 i 18 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, ha d'aportar informació dels noms i adreces de les entitats, o l'adreça d'Internet concreta on consti expressament la informació.

e) Totes les altres inscripcions com a societat d'auditoria davant les autoritats competents d'altres estats membres i de tercers països, amb indicació de l'autoritat competent per a la inscripció i, si s'escau, el número de registre.

f) Corporació de dret públic a la qual si s'escau pertanyin.

3. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de fer pública, almenys, anualment i de forma actualitzada, una relació separada d'auditors de comptes i societats i altres entitats d'auditoria de tercers països, als quals es refereixen respectivament els articles 9.3 i 10.4 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, amb la menció que no estan autoritzats per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya, i en la qual s'ha d'incloure, almenys, informació relativa al nom o raó social i adreça de cada un d'aquests, i sense perjudici del que disposi la normativa comunitària en aquesta qüestió.

4. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de remetre al Registre Mercantil Central i a la Direcció General dels Registres i el Notariat les relacions d'auditors de comptes i societats d'auditoria a què es refereixen els articles 355 i 356, respectivament, del Reglament del registre mercantil, aprovat per Reial decret 1784/1996, de 19 de juliol. Les llistes han d'incloure, a més de les societats d'auditoria, aquells auditors de comptes inscrits en situació d'exercents que no hagin manifestat expressament la voluntat d'estar exclosos d'aquestes relacions.

5. Així mateix, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de remetre al Deganat dels Jutjats les relacions de les persones físiques, en situació d'exercents i prestant serveis per compte d'altri, i jurídiques inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes que hagin manifestat la seva disponibilitat per ser nomenats administradors concursals, de conformitat amb el que disposa l'article 27 de la Llei 22/2003, de 9 de juliol, concursal.

Article 32. *Baixa en el Registre.*

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

- a) Per mort.
- b) Per incompliment de qualsevol dels requisits que estableixen els articles 8 i 9 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.
- c) Per renúncia voluntària.
- d) Per sanció.

En cas que els auditors de comptes no mantinguin degudament la fiança prevista a l'article 55 d'aquest Reglament queden adscrits automàticament a la situació de no exercents.

2. Les societats d'auditoria són baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes, a més de pels supòsits que indiquen els punts c) i d) de l'apartat anterior, quan incompleixin algun dels requisits establerts a l'article 10.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, així com en els supòsits de dissolució de la societat o quan aquesta no hagi prestat la fiança establerta a l'article 55 d'aquest Reglament o la fiança esmentada sigui insuficient, sense perjudici del que disposa l'article 11.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

3. La sol·licitud de baixa voluntària en el Registre oficial d'auditors de comptes és dirigida al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Mitjançant la resolució a què es refereix l'article 26 es pot establir la forma i les condicions per realitzar la sol·licitud per mitjans electrònics.

La tramitació de la sol·licitud corresponent s'ha de subjectar a les disposicions que conté la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

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

Article 33. *Autorització.*

1. L'autorització a què es refereix l'article 8 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes es concedeix als qui reuneixin i acreditin les condicions següents:

- a) Haver obtingut una titulació oficial universitària.
- b) Haver seguit cursos d'ensenyament teòric.
- c) Haver adquirit una formació pràctica.
- d) Haver superat un examen d'aptitud professional organitzat i reconegut per l'Estat.

2. Queden dispensats del compliment de la condició que estableix l'apartat 1.a), els qui reuneixin els requisits d'accés a la universitat que preveu la normativa vigent i sempre que la formació pràctica adquirida, a què es refereix la lletra c) de l'apartat anterior, compleixi el que disposa l'article 35.2.

3. La sol·licitud d'autorització i inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes s'ha d'adreçar al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Mitjançant la resolució a què es refereix l'article 26 es poden establir la forma i les condicions per realitzar la sol·licitud per mitjans electrònics.

La tramitació de la sol·licitud corresponent s'ha de subjectar, en el que no estableix aquest Reglament, a les disposicions que conté la Llei 30/1992, de 26 de novembre, del règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Article 34. *Cursos d'ensenyament teòric.*

1. Els cursos d'ensenyament teòric que exigeix el paràgraf b) de l'article 8.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'han de referir a les matèries següents:

- a) Marc normatiu d'informació financera.
- b) Anàlisi financera, referida a estats comptables.
- c) Comptabilitat analítica de costos i comptabilitat de gestió.
- d) Gestió de riscos i control intern.
- e) Auditoria de comptes i normes d'accés a aquesta.
- f) Normativa aplicable al control de l'auditoria de comptes i als auditors de comptes i societats d'auditoria.
- g) Normes internacionals d'auditoria.
- h) Normes d'ètica i independència.

i) I en la mesura que es requereixin per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes:

1r Dret de societats, d'altres entitats i governança; dret concursal, fiscal, civil i mercantil; dret del treball i de la seguretat social; tecnologia de la informació i sistemes informàtics.

2n Economia general, economia de l'empresa i economia financera; matemàtiques i estadística, i principis fonamentals de gestió financera de les empreses.

2. Aquests cursos han de ser organitzats i impartits per les universitats o per les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes. En tot cas els cursos han d'estar homologats, prèviament, per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. A aquests efectes, l'organisme, escoltat el Comitè d'Auditoria de Comptes, mitjançant una resolució publicada en el seu butlletí, ha d'establir les característiques i condicions que han de reunir els cursos per ser homologats.

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

3. Als efectes de considerar complert el requisit relatiu al seguiment dels cursos d'ensenyament teòric, els funcionaris o empleats públics a què es refereix l'article 8.4 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes han d'acreditar la superació de les proves selectives corresponents, així com que els coneixements requerits per a la superació inclouen suficientment les matèries que detalla l'apartat 1 d'aquest article.

Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, mitjançant resolució, l'establiment de les condicions que han de reunir les dites proves selectives per reconèixer a les persones que les realitzin els efectes que preveu aquest apartat.

Article 35. *Formació pràctica.*

1. D'acord amb l'article 8.2.b) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, la formació pràctica s'ha d'estendre per un període mínim de tres anys en treballs realitzats en l'àmbit financer i comptable, i s'ha de referir especialment a comptes anuals, comptes consolidats o estats financers anàlegs. Almenys, dos anys d'aquesta formació pràctica s'han de realitzar amb un auditor de comptes o una societat d'auditoria, que estiguin autoritzats per a l'auditoria de comptes, en l'exercici d'aquesta activitat en qualsevol Estat membre de la Unió Europea i en relació amb les tasques relatives a les diferents fases que componen aquesta activitat.

A aquests efectes, no s'entén complert el requisit de formació pràctica fins a haver acreditat la realització de treballs efectius en l'àmbit esmentat durant, almenys, 5.100 hores, de les quals 3.400 han de correspondre a tasques relatives a les diferents fases que componen l'activitat d'auditoria de comptes. D'aquest últim nombre d'hores, se'n pot justificar fins a un màxim d'un 20 per cent per dedicació a altres tasques relacionades amb l'activitat d'auditoria de comptes.

La formació pràctica a realitzar amb un auditor de comptes o una societat d'auditoria, i en relació amb les tasques relatives a les diferents fases que componen aquesta activitat, s'ha de fer, amb caràcter general, amb posterioritat a la realització del curs d'ensenyament teòric que regula l'article anterior. A aquests efectes, únicament es computa amb un màxim de 425 hores abans de la realització del curs i un màxim de 850 hores durant la realització d'aquest la formació pràctica corresponent a l'activitat d'auditoria de comptes i a la realització substancial de totes les tasques relatives a l'auditoria de comptes.

El que estableix aquest apartat és sense perjudici del que preveu la disposició transitòria segona d'aquest Reglament.

2. Per a les persones que, reunint la resta de requisits que estableix l'article 8.1 del Text refós de la Llei d'auditoria de comptes, sense tenir titulació universitària reuneixin els requisits d'accés a la universitat que preveu la normativa vigent, la formació pràctica s'ha d'estendre per un període mínim de vuit anys en treballs realitzats en l'àmbit financer i comptable, especialment referits al control de comptes anuals, comptes consolidats i

estats financers anàlegs, dels quals almenys cinc anys hagin estat realitzats amb una persona autoritzada per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes i en l'exercici d'aquesta activitat.

A aquests efectes, no s'entén complert el requisit de formació pràctica fins a haver acreditat la realització de treballs efectius en auditoria de comptes durant, almenys, 8.500 hores i haver realitzat substancialment totes les tasques relatives a l'auditoria de comptes. D'aquest nombre d'hores, se'n pot justificar fins a un màxim d'un 20 per cent per dedicació a altres tasques relacionades amb l'activitat d'auditoria de comptes. Així mateix, en aquest supòsit almenys el 50 per cent del nombre d'hores de formació pràctica ha de ser realitzada amb posterioritat a la realització en la seva totalitat dels cursos d'ensenyament teòric que regula l'article anterior.

El que estableix aquest apartat s'ha de fer sense perjudici del que disposa la disposició transitòria segona d'aquest Reglament.

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

4. Les certificacions que s'expedeixin per acreditar el requisit de la formació pràctica amb una persona autoritzada per a l'auditoria de comptes als efectes de concórrer a l'examen d'aptitud professional que regula l'article següent han de fer referència al vincle contractual que hagi pogut existir, així com al temps efectiu treballat en auditoria de comptes, de conformitat amb el detall i contingut previst a la resolució a què es refereix l'apartat anterior, i sense perjudici de les facultats de comprovació que es puguin portar a terme en el procés de convocatòria a què es refereix l'article 37.2.

5. Als efectes de considerar complert el requisit relatiu a la formació pràctica, els funcionaris o empleats públics a què es refereix l'article 8.4 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes han d'aportar un certificat emès per l'òrgan competent del centre, organisme o entitat pública que tingui legalment atribuïdes les funcions d'auditoria a què es refereix el dit apartat, en el qual s'acrediti, amb detall suficient, que s'ha exercit durant tres anys efectius el treball corresponent a l'auditoria de comptes anuals, comptes consolidats o estats financers anàlegs d'entitats del sector públic, d'entitats financeres o asseguradores, o la supervisió o control directe d'auditories i auditors de comptes dels documents esmentats.

Article 36. *Examen d'aptitud.*

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

- a) A la primera fase s'ha de comprovar el nivell de coneixements teòrics assolit respecte de les matèries a què es refereix l'article 34.1.
- b) A la segona fase, a la qual només poden accedir els qui hagin superat la primera fase de l'examen, s'ha de determinar la capacitat d'aplicar els coneixements teòrics a la pràctica de l'activitat d'auditoria de comptes.

2. Els qui tinguin una titulació oficial amb validesa en tot el territori nacional, de les que recull l'article 34 de la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d'universitats, queden dispensats dels cursos de formació teòrica i de la primera fase de l'examen, en aquelles matèries que hagin superat en els estudis requerits per a l'obtenció dels títols esmentats, en la forma i les condicions que s'estableixin. Per a la impartició d'aquests títols, les universitats poden sol·licitar la col·laboració d'una corporació representativa d'auditors.

Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, escoltat el Comitè d'Auditoria de Comptes, mitjançant resolució publicada en el seu butlletí, establir les condicions de la dispensa.

3. El requisit relatiu a la superació de l'examen d'aptitud professional per part dels funcionaris o empleats públics inclosos en l'àmbit de l'article 8.4 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes s'entén complert amb l'acreditació a què es refereix l'article 34.3.

Article 37. *Convocatòria i tribunal.*

1. D'acord amb el que preveu l'article 8.2.c) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, l'examen d'aptitud professional s'ha de realitzar mitjançant el sistema de convocatòria única, a proposta conjunta de les corporacions de dret públic representatives dels auditors de comptes i, subsidiàriament, per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, prèvia aprovació, en tot cas, per aquest últim de la respectiva convocatòria, que s'ha de publicar mitjançant una ordre del ministre d'Economia i Hisenda. El contingut del programa és el previst en cada ordre de convocatòria.

La gestió i el desenvolupament de cada convocatòria corresponen de forma conjunta a les dites corporacions de dret públic i, si s'escau i subsidiàriament, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Les normes i criteris de coordinació entre les corporacions s'estableixen mitjançant ordre ministerial específica o en cada ordre de convocatòria.

2. La convocatòria té, amb caràcter general, una periodicitat biennal i només poden tenir accés a les proves les persones que compleixin i acreditin els requisits que estableix l'article 8.1.a) i b) i 8.2.a) i b) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes. El tribunal nomenat a l'efecte pot requerir tota la documentació que necessiti per verificar el compliment dels requisits esmentats.

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

Està constituït per un president, que és un representant de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes designat d'entre els subdirectors generals o assimilats de l'organisme esmentat, un nombre parell de vocals i un secretari.

Entre els vocals hi ha de figurar un representant, almenys, de cada corporació de dret públic representativa dels auditors de comptes a la seva proposta i d'entre els seus membres.

Així mateix, ha de figurar entre els vocals, a proposta de les dites corporacions, un catedràtic d'universitat expert en les àrees de coneixement relacionades amb alguna de les matèries incloses en el programa, i representants de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes designats d'entre els funcionaris de l'organisme, de tal forma que el nombre de vocals que suposen els representants de l'Institut, juntament amb el catedràtic d'universitat, sigui igual al nombre de vocals representants de les corporacions de dret públic representatives dels auditors de comptes.

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

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

5. En el que no preveu tant aquest article com les ordres corresponents indicades a l'apartat 1 cal atènyer-se, pel que fa al règim de funcionament del tribunal, al que disposen per als òrgans col·legiats de les administracions públiques els articles 22 i següents de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Article 38. *Autorització d'auditors de comptes d'altres estats membres de la Unió Europea.*

1. La prova d'aptitud que han de superar els auditors de comptes autoritzats en altres estats membres de la Unió Europea, a la qual es refereix l'article 9.1 de del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, per poder inscriure's en el Registre oficial d'auditors de comptes, ha de versar sobre la normativa espanyola aplicable a l'auditoria de comptes,

d'entre les matèries que estableix l'article 34.1 del present Reglament, el coneixement i l'aplicació del qual s'exigeix específicament per exercir l'activitat d'auditoria de comptes a Espanya, en la mesura que l'esmentat coneixement no s'hagi acreditat a l'Estat membre on l'auditor de comptes estigui autoritzat.

2. A aquest efecte, el Ministeri d'Economia i Hisenda ha de nomenar una comissió d'avaluació, a la qual correspon la comprovació de la condició d'auditor de comptes a l'Estat membre d'origen, el disseny de la prova d'aptitud, sobre la base de la normativa espanyola relacionada amb les matèries recollides a l'article 34, i la seva valoració, així com la proposta a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes d'autorització per a l'accés al Registre oficial d'auditors de comptes. A la resolució de nomenament de la comissió s'han d'establir els drets d'examen que s'han de satisfer per concórrer a l'examen d'aptitud, així com les normes de gestió i convocatòria que siguin necessàries.

3. La Comissió d'Avaluació ha de presentar la mateixa composició que la prevista per al Tribunal al qual es refereix l'article 37 anterior.

4. En el que no preveu aquest article cal atènyer-se, pel que fa al règim de funcionament de la Comissió d'Avaluació, al que disposen per als òrgans col·legiats de les administracions públiques els articles 22 i següents de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

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

Article 39. *Autorització d'auditors de comptes de tercers països.*

Per poder obtenir l'autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, els auditors de comptes de tercers països, sempre que existeixin condicions de reciprocitat, i acreditin requisits equivalents als que estableixen els articles 8.1, a) i c) i 8.2 a), b) i c) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, així com les obligacions de formació continuada i de tinença de domicili o establiment permanent a Espanya o de representant amb domicili a Espanya, a què es refereix l'article 9.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, han de superar la prova d'aptitud a què es refereix l'article 38 anterior.

La comprovació del compliment dels requisits, el disseny de la prova d'aptitud, la seva valoració, així com la proposta d'autorització d'inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes, correspon a la Comissió d'Avaluació a què es refereix l'article anterior.

CAPÍTOL III

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

Secció 1a Formació continuada

Article 40. *Formació continuada.*

1. Als efectes del que preveu l'article 7.7 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, els auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes, en situació d'exercents, llevat d'aquells als quals es refereix l'article 9.3 del text refós esmentat, o de no exercents que presten serveis per compte d'altri, han de realitzar activitats de formació continuada per un temps equivalent, almenys, a cent vint hores en un període de tres anys, amb un mínim de trenta hores anuals.

2. Els auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes en situació de no exercents no han de complir aquesta obligació, mentre es mantinguin com a tals. Quan un auditor de comptes no exercent sol·liciti passar a la situació d'exercent,

ha d'acreditar la realització de cent vint hores de formació continuada en el període de tres anys que acabi en la data de la seva petició, de les quals almenys cinquanta hores s'han de justificar com a realitzades en els dotze mesos anteriors a la data esmentada.

Adicionalment, els auditors han de complir en el període comprès entre la seva inscripció com a exercent i el final del corresponent període de còmput anual un mínim d'hores igual a la prorata que aquest interval representi sobre les obligatòries mínimes en un any.

3. Es dispensa de l'obligació mínima de formació continuada els auditors de nou accés pel període, inferior a l'any, comprès entre la seva inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes i la data de retiment de la primera informació.

4. En cas que per causes de força major l'auditor no pugui complir amb l'obligació a què es refereix l'apartat 1 d'aquest article per un període superior a dos mesos, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, prèvia sol·licitud de l'auditor, pot no exigir l'obligació de formació mínima proporcional al període esmentat, sempre que aquesta s'acrediti durant l'any següent, i l'auditor aporti la justificació documental d'aquesta impossibilitat.

Article 41. *Activitats de formació continuada.*

1. L'obligació de formació continuada, a què es refereix l'article anterior, s'entén complerta mitjançant la realització de les activitats següents, que versin sobre les matèries a què es refereix l'article 34.1:

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

2. Almenys 20 hores de formació continuada en un any i 85 hores en el període de tres anys s'han de realitzar en matèries relatives a comptabilitat i auditoria de comptes.

3. Les activitats incloses en els paràgrafs a), e) i f) de l'apartat anterior han de ser organitzades, i si s'escau impartides, per les corporacions de dret públic representatives dels qui realitzin l'activitat d'auditoria de comptes. Així mateix, poden estar organitzades per universitats, i aquells centres, entitats, societats d'auditoria o grups d'auditors en un nombre no inferior a quinze units per tal fi, que siguin reconeguts per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

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

4. Les activitats incloses en els paràgrafs b) a d) de l'apartat 1 han de ser justificades davant la corporació de dret públic representativa dels auditors de comptes a la qual pertanyi l'auditor.

Les activitats incloses en els paràgrafs a), b), c) i f) han d'estar certificades per la persona competent de l'entitat organitzadora o del tribunal. Les activitats incloses en el paràgraf d) s'han d'acreditar mitjançant la presentació de la publicació esmentada.

5. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot establir, mitjançant resolució, escoltat el Comitè d'Auditoria de Comptes, les normes per al còmput de les activitats que assenyala l'apartat 1 d'aquest article, modificar la llista d'aquestes activitats i establir les condicions que han de reunir els centres, entitats i grups d'auditors per realitzar les activitats de formació continuada a què es refereix aquesta secció, incloses les referents als comitès, comissions o grups de treball que preveu l'apartat 1.b), així com la forma i el termini de remissió a l'Institut de la informació corresponent a aquestes activitats.

6. La participació com a assistent en les activitats de formació continuada que disposin d'avaluació dels coneixements obtinguts tenen, als efectes de còmput, un valor igual al 150 per cent del temps de presència computable. Aquest aspecte s'ha de fer constar en la convocatòria incloent a la declaració corresponent la certificació de la puntuació o nota obtinguda.

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

Article 42. *Retiment de la informació.*

1. Les corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes, les universitats, així com els centres, entitats i grups d'auditors autoritzats que realitzin les activitats de formació continuada, d'acord amb el que preveu l'article anterior, han de remetre, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, el mes de novembre de cada any, una declaració anual de les activitats finalitzades en els dotze mesos anteriors al 30 de setembre de cada any, així com de les activitats indicades en els paràgrafs b) a d) de l'article 41, que hagin justificat els auditors de comptes a la seva respectiva corporació en el període esmentat. Així mateix, els auditors de comptes han de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes una declaració anual de les activitats de formació continuada realitzades, diferents de les indicades en el paràgraf anterior que siguin complementàries a les efectuades de conformitat amb el dit paràgraf o que siguin necessàries per completar, justificar o esmenar l'esmentada informació, en els termes que prevegi la resolució a què es refereix l'article anterior.

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

3. Els auditors han de conservar la justificació documental de les activitats de formació continuada realitzades els últims cinc anys.

4. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot realitzar les comprovacions oportunes, requerint qualsevol informació necessària a les corporacions de dret públic representatives d'auditors, les universitats, centres, entitats o grups d'auditors reconeguts, així com als auditors de comptes, amb el fi de verificar les justificacions documentals de les activitats de formació continuada. Aquestes actuacions poden incloure la presència física de personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes durant l'exercici de les activitats.

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

Secció 2a Independència

Article 43. *Principi general d'independència.*

1. D'acord amb el que disposa l'article 12 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, els auditors de comptes i les societats d'auditoria han de ser independents, en l'exercici de la seva funció, de les entitats auditades, i s'han d'abstenir d'actuar quan la seva independència en relació amb la revisió i verificació dels comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables es pugui veure compromesa.

Els auditors de comptes i les societats d'auditoria s'han d'abstenir de participar en el procés de presa de decisions de l'entitat auditada en els termes que preveu l'article 13 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

En tot cas, s'entén que l'auditor de comptes o societat d'auditoria han participat en el procés de presa de decisions de l'entitat auditada quan hagin col·laborat o format part de l'òrgan decisor de l'entitat o quan la decisió s'hagi basat en informes, treballs o recomanacions emesos per l'auditor de comptes o societat d'auditoria.

Adicionalment i en tot cas, els auditors de comptes o societats d'auditoria s'han d'abstenir de realitzar l'auditoria en els supòsits en què incorrin en una causa d'incompatibilitat, d'acord amb les disposicions legals i el present Reglament.

2. S'entén, en tot cas, per independència l'absència d'interessos o influències que puguin menyscabar l'objectivitat de l'auditor en la realització del seu treball d'auditoria.

Els auditors de comptes i les societats d'auditoria s'han d'abstenir de fer una auditoria de comptes si hi ha alguna relació financera, econòmica, laboral, familiar, o d'una altra índole, inclosos serveis diferents del d'auditoria proporcionats a l'entitat auditada, entre l'auditor o la societat d'auditoria i l'entitat auditada, de manera que es pugui concloure que compromet la seva independència.

Els auditors de comptes han de mantenir una actitud d'escepticisme professional en virtut de la qual hagin d'estar sempre alerta davant de situacions que puguin suposar una amenaça a la independència així com plantejar-se contínuament la seva independència en relació amb l'entitat auditada.

3. En el cas en què, de conformitat amb el que preveu aquesta secció, els auditors de comptes o societats d'auditoria s'hagin d'abstenir de realitzar l'auditoria, han de fer així mateix les comunicacions a què es refereix l'article 7.2.

4. Les mencions que conté aquesta secció a les entitats auditades i auditors de comptes s'entenen realitzades a les persones i entitats a què es refereixen, respectivament, els articles 15 a 18 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

5. Als efectes del que disposa aquesta secció, i en el cas en què es produeixin canvis en les condicions o situació d'inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes, cal atènyer-se al que disposen les normes de transmissió i successió que conté la disposició addicional quarta del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

Article 44. *Amenaces a la independència.*

1. Amb el fi que la independència dels auditors de comptes i societats d'auditoria no resulti compromesa, aquests han d'aplicar els procediments necessaris per detectar i identificar les amenaces a la independència que sorgeixin o puguin sorgir de les circumstàncies, incloses les causes d'incompatibilitat que preveu l'article 13 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, que concorrin en relació amb l'entitat auditada, així com de les relacions existents amb les persones o entitats i en el període a què es refereixen els articles 14 a 18 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. La independència dels auditors de comptes i les societats d'auditoria es pot veure afectada, entre d'altres, pels tipus d'amenaces següents:

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

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

c) Advocacia: pel manteniment d'una posició a favor o en contra de l'entitat auditada, inclosa la que es pugui mantenir en relació amb tercers.

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

e) Intimidació: per la possibilitat de ser dissuadit o condicionat per pressió inapropiades causada per l'entitat auditada.

Per a la identificació de l'existència dels diferents tipus d'amenaques a la independència, l'auditor de comptes i la societat d'auditoria han d'analitzar i valorar les activitats i serveis, així com les diferents situacions i circumstàncies de les quals derivin les amenaces atenent la seva naturalesa real i l'avaluació del risc associat a cada una.

3. Una vegada identificades les amenaces d'independència d'acord amb el que preveuen els apartats anteriors, els auditors de comptes i les societats d'auditoria han d'avaluar la seva importància per determinar, per separat i en conjunt, el grau de risc en què es pugui veure compromesa la seva independència.

La importància de les amenaces depèn de factors, quantificables o no, com ara la condició, càrrec o influència de les persones o entitats implicades, la naturalesa del factor o circumstància que origina l'amenaça, la concurrència d'altres circumstàncies de les quals puguin sorgir altres amenaces, els serveis i relacions mantinguts amb l'entitat auditada i el context en què es realitza l'auditoria de comptes.

Una amenaça es considera significativa si, d'acord amb els factors que concorrin, per separat i en conjunt, s'incrementa el grau de risc fins al punt que en resulti compromesa la independència.

En el cas que l'auditor de comptes, una vegada realitzada l'avaluació indicada anteriorment, arribi a la conclusió que l'amenaça identificada no resulta significativa per a la seva objectivitat, no és necessari que apliqui les mesures de salvaguarda a què es refereix l'article següent, sense perjudici de l'obligació de documentar en els seus papers de treball els procediments i avaluacions efectuades en aquest aspecte.

Article 45. *Mesures de salvaguarda.*

1. En els casos en què, d'acord amb l'article anterior, els auditors de comptes i societats d'auditoria hagin identificat amenaces que considerin significatives per a la seva objectivitat, han d'establir i aplicar les mesures de salvaguarda necessàries per eliminar o, si s'escau, per reduir a un grau acceptablement baix les amenaces. A aquests efectes, s'han de tenir en consideració, així mateix, les mesures de salvaguarda que puguin venir proporcionades per l'estructura de gestió i control de l'entitat auditada.

En tot cas, les salvaguardes que s'apliquin han de guardar relació i proporció amb la naturalesa i el nivell d'importància associats a l'amenaça identificada.

En cas que les mesures de salvaguarda aplicades no eliminin les amenaces a la independència detectades ni redueixin a un grau acceptablement baix el risc de falta d'independència, els auditors de comptes i societats d'auditoria s'han d'abstenir de fer l'auditoria i actuar d'acord amb el que preveu l'article 43, apartats 2 i 3.

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

2. Les mesures i els procediments per a la detecció i comunicació d'amenaques a la independència, així com les relatives a les salvaguardes potencialment aplicables, integrants dels sistemes i procediments de control de qualitat, els han de formalitzar els auditors de comptes i societats d'auditoria per escrit i s'han de comunicar a les persones i entitats a què es refereix l'article 17 i 18 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, així com a la resta del personal que li presti serveis professionals de qualsevol naturalesa a l'entitat auditada, sigui quin sigui el seu vincle contractual.

3. Els procediments d'identificació d'amenaques i l'adopció de mesures de salvaguarda s'han d'aplicar, en tot cas, per a cada treball d'auditoria de comptes i s'han de documentar i incorporar als papers de treball corresponents al treball esmentat. Entre

la documentació, hi ha de figurar la justificació i les conclusions assolides sobre la importància de les amenaces a la independència detectades i la consegüent avaluació del grau de risc de falta d'independència. Així mateix, s'ha de documentar el detall de les mesures de salvaguarda aplicades per eliminar o, si s'escau, reduir el risc d'independència a un grau acceptablement baix.

Article 46. Causes d'incompatibilitat.

1. Exercici de càrrecs:

Als efectes del que preveu l'article 13.a) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén per:

a) Càrrec d'administració: el que desenvolupa a l'entitat qui formi part de l'òrgan d'administració o equivalent de l'entitat auditada, de conformitat amb les normes aplicables segons la seva naturalesa jurídica.

b) Càrrec directiu: el que desenvolupa qui pertanyi a l'òrgan de direcció de l'entitat auditada, o qui, sigui quin sigui el vincle jurídic amb l'entitat, tingui facultats de responsabilitat, en dependència jeràrquica i funcional directa de l'òrgan d'administració de l'entitat auditada o del seu conseller delegat o posició equivalent.

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

d) Càrrec de supervisió interna: el que desenvolupa qui tingui atribuïdes facultats per orientar i revisar o controlar la política i els procediments de l'entitat auditada.

2. Interès financer:

Als efectes del que estableix l'article 13.b) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén per interès financer directe la participació o el compromís de tinença de participació en l'entitat auditada, la tinença o el compromís de tinença de valors emesos per l'entitat auditada, l'acceptació de drets de participació en els beneficis o resultats de l'entitat auditada, així com la titularitat d'instruments financers derivats i interessos econòmics de qualsevol naturalesa, relacionats amb les participacions, valors i beneficis esmentats. S'entenen inclosos així mateix els drets de vot que es poden controlar o exercir, així com la concessió o garantia de préstecs a l'entitat auditada i l'acceptació de préstecs o garanties de l'entitat auditada quan aquesta no sigui una entitat financera.

El terme interès financer indirecte fa referència a les situacions en què l'auditor de comptes, o les persones o entitats a què es refereixen els articles 50 i 51, té qualssevol dels interessos financers a què es refereix el paràgraf anterior en entitats, diferents de l'auditada, que tinguin, al seu torn, un d'aquells interessos financers en l'entitat auditada o en entitats, incloses les institucions d'inversió col·lectiva, en les quals l'entitat auditada tingui els dits interessos.

Els auditors de comptes i les societats d'auditoria han de valorar si l'interès financer, directe o indirecte, és significatiu per a qualsevol de les parts, i si, per tant, afecta la seva independència.

En tot cas, es considera que l'interès financer és significatiu quan concorri qualsevol de les circumstàncies següents:

a) Quan suposi més del 10% del patrimoni personal de l'auditor de comptes.

b) Quan assoleixi, de forma directa o indirecta, almenys, un 5% del capital social, dels drets de vot o del patrimoni de l'entitat auditada, o d'un 0,5% quan l'entitat auditada tingui la consideració d'entitat d'interès públic.

Als efectes del seu còmput, s'apliquen els criteris continguts a l'article 3 de les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades pel Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

c) Encara que no s'arribi al percentatge que preveu la lletra b), quan, com a conseqüència del dit interès, i mitjançant les entitats vinculades a l'entitat auditada o a

l'entitat auditora, s'està en situació de poder influir en la gestió de l'entitat auditada o en el resultat de l'auditoria.

Es presumeix, llevat que hi hagi prova en contra, que no compromet la independència de l'auditor de comptes i societat d'auditoria la tinença d'un interès financer indirecte a l'entitat auditada a través d'un fons de pensions, institució d'inversió col·lectiva o instrument d'inversió equivalent, sempre que no es tingui relació amb l'auditoria dels comptes anuals o estats financers del gestor o administrador del fons ni l'auditor de comptes o la societat d'auditoria tinguin o puguin tenir capacitat d'influir en les decisions d'inversió.

Així mateix, es presumeix que no compromet la independència de l'auditor de comptes o societat d'auditoria l'obtenció o manteniment d'un préstec concedit per l'entitat auditada, sempre que estigui dins de l'objecte social de l'entitat i es realitzi en condicions normals de mercat. En aquest cas, l'auditor de comptes o societat d'auditoria ha de valorar la incidència del seu endeutament, i si representa un volum excessiu en relació amb el seu patrimoni, als efectes de determinar l'existència d'amenaques que comprometin la seva independència.

3. Responsables de l'àrea econòmica financera:

Als efectes del que preveu l'article 13.c) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén per responsables de l'àrea econòmica financera de l'entitat auditada els qui ocupin un càrrec de responsabilitat en relació amb la direcció o de supervisió de l'esmentada àrea o els qui, sigui quina sigui la seva vinculació jurídica o càrrec a l'entitat, puguin exercir una influència determinant en les polítiques comptables de l'entitat auditada.

4. Gestió material o preparació dels estats financers o altres documents comptables:

Als efectes del que preveu l'article 13.d) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entenen inclosos en l'activitat de gestió material o preparació dels estats financers o altres documents comptables qualsevol servei o activitat relativa a l'elaboració dels esmentats estats o documents comptables, així com la cooperació o participació en la seva elaboració o preparació o en la de les dades o informació que van servir de base per elaborar aquells estats o documents.

5. Serveis de valoració:

Als efectes del que preveu l'article 13.e) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, els serveis de valoració impliquen assumir supòsits quant a l'aplicació de certes metodologies i tècniques, o la combinació de les dues, per fixar o atribuir un cert valor, o una gamma de valors a un actiu, un compromís o a una activitat empresarial en conjunt. Així mateix, s'entén que un servei de valoració condueix a l'avaluació de quantitats en els comptes anuals, estats financers o altres documents comptables quan el servei i el seu resultat hagin servit de base per al registre comptable o el suport de valoració atribuït a un actiu, un passiu o un conjunt qualssevol d'aquests en els comptes anuals, estats financers o altres documents comptables de l'entitat auditada.

A aquests mateixos efectes, es considera que els serveis de valoració condueixen a la determinació de quantitats significatives quan:

a) Aquestes, separadament o conjuntament, superin els nivells o les xifres d'importància relativa que ha de fixar l'auditor de comptes o societat d'auditoria en la realització del treball d'auditoria dels esmentats comptes anuals o altres estats financers i per a l'emissió de l'informe d'auditoria corresponent, d'acord amb el que preveuen les normes d'auditoria; o

b) L'opció aplicada en l'avaluació, davant d'una altra alternativa, doni lloc al fet que la diferència entre les quantitats derivades de les dues alternatives no superin els nivells o xifres esmentats.

La valoració no comporta un grau significatiu de subjectivitat quan els elements utilitzats en la valoració estan predeterminats per disposicions normatives, sempre que aquestes no permetin l'opció de diferents alternatives, hipòtesis o metodologies que puguin conduir a resultats substancialment diferents.

6. Serveis d'auditoria interna:

Als efectes d'acreditar que la prestació de serveis d'auditoria interna a què es refereix l'article 13.f) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes no genera, en principi, incompatibilitat de l'auditor de comptes i de la societat d'auditoria, aquests han de deixar constància en el contracte subscrit a aquest efecte que l'entitat auditada assumeix la responsabilitat de l'establiment i del manteniment del sistema de control intern, de la determinació de l'abast, risc i freqüència dels procediments d'auditoria interna, de la consideració, decisió i execució dels resultats i recomanacions proporcionats per l'auditoria interna, així com del fet que l'auditor de comptes no participa en la presa de decisions sobre la gestió i control de la prestació dels serveis d'auditoria interna.

El que disposa aquest apartat s'entén sense perjudici de la possibilitat de l'auditor de comptes i de la societat d'auditoria de revisar els resultats proporcionats per l'auditoria interna de l'entitat als efectes del treball d'auditoria de comptes.

7. Serveis d'advocacia:

Als efectes del que disposa l'article 13.g) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén que dos consells d'administració no són diferents quan existeix coincidència en la majoria dels seus membres. En cas que els dos consells d'administració estiguin formats per un nombre parell de membres es consideren diferents quan, almenys, la meitat dels membres d'un d'ells constitueix la meitat de l'altre consell.

8. Honoraris amb un percentatge significatiu:

Als efectes del que disposa l'article 13.h) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, la prestació de serveis per l'auditor de comptes o societat d'auditoria no ha de donar lloc a crear, realment o aparentment, una dependència financera amb l'entitat auditada.

En aquest aspecte, s'entén que existeix un percentatge significatiu del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria quan els honoraris percebuts de l'entitat auditada i de les entitats a què es refereix l'article 48 d'aquest Reglament, prenent la mitjana dels últims tres anys, suposin més del 15 per 100 del total d'ingressos anuals. Aquest percentatge és del 20 per 100 per als auditors de comptes persones físiques i per a les societats d'auditoria que tinguin menys de sis socis, sempre que no hagin auditat en cap dels tres anys esmentats entitats d'interès públic.

En el cas de societats d'auditoria o auditors de comptes que iniciïn la seva activitat, mitjançant la inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes en situació d'exercent, en els tres primers anys de l'exercici de l'activitat s'entén que el percentatge és significatiu quan els honoraris percebuts de l'entitat auditada i de les entitats a què es refereix l'article 48 d'aquest Reglament, prenent la mitjana dels tres primers anys, suposin més del 40 per 100 del total d'ingressos anuals.

9. Sistemes de tecnologia de la informació financera:

Als efectes d'acreditar que la prestació de serveis a què es refereix l'article 13.i) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes no genera, en principi, incompatibilitat de l'auditor de comptes i societat d'auditoria, aquests han de deixar constància en el contracte subscrit a aquest efecte del fet que l'entitat auditada assumeix la responsabilitat del sistema global de control intern, o que el servei es presta seguint les especificacions establertes per l'entitat, i consta igualment que aquesta assumeix la responsabilitat del procés de disseny, execució i avaluació, inclosa qualsevol decisió en aquest aspecte, i del

funcionament del sistema de tecnologia de la informació financera, mitjançant el qual es generen avaluacions o dades integrants dels comptes anuals o altres estats financers.

D'igual manera s'ha de deixar constància documental de les instruccions i especificacions establertes per l'entitat auditada en el cas de prestar-se serveis de disseny i posada en pràctica d'aquests sistemes.

A aquests efectes, es considera que no genera incompatibilitat, sempre que l'entitat auditada assumeixi la responsabilitat, l'avaluació dels controls interns del sistema quant al seu disseny, implantació i execució realitzat per un tercer per a una entitat auditada o realitzada per ella mateixa, sigui com a part del treball d'auditoria o per proposar recomanacions a la direcció de l'entitat auditada.

Article 47. *Eliminació de l'interès financer.*

1. En el supòsit de posseir interès financer en els termes continguts a l'article 46.2, l'auditor de comptes i la societat d'auditoria, a fi de complir el requisit d'independència i, per tant, poder acceptar l'encàrrec d'auditoria, han d'adoptar les mesures i els procediments adequats per liquidar, desfer o eliminar l'interès esmentat abans de l'acceptació del nomenament o de la designació.

2. En el cas d'haver adquirit un interès financer, per qualsevol causa sobrevinguda posteriorment a l'acceptació, l'auditor de comptes o societat d'auditoria ha de liquidar, desfer o eliminar l'interès en el termini d'un mes des que va tenir coneixement d'aquesta circumstància. En cas que no sigui possible resoldre l'interès esmentat en el termini anterior per circumstàncies no imputables a l'auditor, aquest termini es pot ampliar, si bé, en tot cas, aquest ha d'estar resolt abans de l'emissió de l'informe d'auditoria. Si no poden procedir en aquest sentit, s'han d'abstenir de realitzar el treball d'auditoria i han de fer la comunicació que preveu l'article 43, apartats 2 i 3.

Article 48. *Vinculació a entitat auditada.*

1. Als efectes del que estableix l'article 12 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, els auditors de comptes i societats d'auditoria han de considerar i valorar l'existència d'entitats vinculades amb l'entitat auditada, conforme al que estableix l'apartat següent, d'acord amb els criteris d'actuació i procediments a què es refereixen els articles 44 i 45.

En cas que detectin amenaces a la independència, els auditors de comptes i societats d'auditoria poden prendre en consideració el caràcter significatiu, mesurat en termes d'importància relativa, de les relacions de control, d'unitat de decisió i d'influència significativa a què es refereix l'apartat següent, a fi i efecte de valorar la importància de les amenaces i, per tant, de considerar el grau de risc en què resulta compromesa la independència.

2. Als efectes del que disposen els articles 13 i 15 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén que una entitat està vinculada a l'entitat auditada quan es doni alguna de les circumstàncies següents:

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

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

c) Hi hagi control conjunt o influència significativa en la seva gestió, quan es compleixin els dos requisits i presumpcions que estableixen els articles 4 i 5 de les

Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades mitjançant el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

Article 49. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en familiars pròxims de l'auditor de comptes signant.

1. Als efectes del que disposa l'article 16.2.b) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, es considera que l'exercici de càrrecs d'empleat afecta l'elaboració d'informació significativa continguda en els comptes anuals, estats financers o altres documents comptables auditats, quan les xifres o dades corresponents als saldos, partides o àrees a què es refereix l'esmentada elaboració o informació superin els nivells o xifres d'importància relativa fixats per l'auditor de comptes i societat d'auditoria en la realització del treball d'auditoria d'aquests estats o documents i per a l'emissió de l'informe d'auditoria corresponent, d'acord amb el que preveuen les normes d'auditoria.

2. Als efectes del que preveu l'article 16.2.c) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, es considera que una entitat vinculada no és significativa per a l'entitat auditada quan les xifres o informació que correspongui a la participació o control que té l'entitat auditada en aquella entitat no superen les xifres o nivells d'importància relativa que ha de fixar l'auditor de comptes o societat d'auditoria en la realització del treball d'auditoria de l'entitat auditada i per a l'emissió de l'informe d'auditoria corresponent, d'acord amb el que preveuen les normes d'auditoria.

Article 50. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria.

1. Als efectes del que disposa l'article 17.1.a) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén que estan vinculats amb l'auditor de comptes signant els socis que pertanyen a la mateixa societat d'auditoria, i els auditors de comptes o societats d'auditoria que, sense pertànyer a la mateixa societat, estiguin vinculats mitjançant qualsevol tipus de pacte, acord o relació de prestació de serveis entre si o per a tercers.

Així mateix, es considera que les societats d'auditoria estan vinculades entre si quan concorrin les relacions i presumpcions a què es refereix l'article 48.

2. Als efectes del que disposa l'article 17.1.b) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, es presumeix que tenen capacitat i possibilitat per influir en la valoració i el resultat final del treball d'auditoria les persones següents:

a) Les que participen directament i de forma rellevant en l'acceptació i realització del treball d'auditoria determinat; és a dir, en tot cas, l'auditor de comptes signant o el designat per realitzar l'auditoria en nom d'una societat d'auditoria, el gerent o gerents, els socis que siguin professionals d'altres disciplines que hagin prestat serveis determinants o amb resultat significatiu per al treball d'auditoria, i les persones encarregades del control de qualitat del treball d'auditoria.

b) Els socis, auditors o no, que tinguin una responsabilitat directa de supervisió, gestió o valoració sobre la realització del treball d'auditoria, inclosos els qui puguin preparar, revisar o influir directament en la valoració del treball i conclusions obtingudes per les persones a què es refereix la lletra a) anterior.

3. Als efectes del que disposa l'article 17.2.a) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén que l'auditor de comptes o societat d'auditoria no gaudeix de prou independència quan concorrin en les persones a què es refereix l'article 17.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes les circumstàncies que preveu l'article 13.c) del mateix text refós i sempre que per raó de l'estructura i dimensió de la societat d'auditoria puguin existir uns vincles o lligams pròxims entre l'auditor de comptes signant o societat d'auditoria i aquells auditors en què concorren els vincles esmentats, de manera que es pugui concloure que el treball d'auditoria o el seu resultat podria haver estat diferent del que es podria haver obtingut si no haguessin existit aquests vincles.

En tot cas, s'entén que concorren aquests vincles o lligams pròxims quan es doni alguna de les circumstàncies següents entre l'auditor de comptes signant o societat d'auditoria i l'auditor de comptes en qui concorren aquests vincles:

a) Quan, sense pertànyer a la mateixa societat d'auditoria, estiguin vinculats directament o indirectament mitjançant qualsevol tipus de pacte o acord de caràcter professional o relació de prestació de serveis entre si o per a tercers, sigui quina sigui la durada temporal.

b) Quan pertanyin o estiguin vinculats a una mateixa societat d'auditoria que tingui menys de sis socis.

c) Quan, pertanyent o estant vinculats a una mateixa societat d'auditoria, prestin serveis, de manera permanent o esporàdica, a la mateixa oficina, o en el mateix sector d'activitat.

d) Quan l'auditor de comptes en qui concorren els vincles esmentats tingui la responsabilitat directa de supervisió, gestió, valoració o d'una altra índole, a què es refereix l'apartat 2.b) d'aquest article.

Article 51. *Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en altres persones o entitats que pertanyen a la xarxa de l'auditor de comptes o societat d'auditoria.*

1. Als efectes del que disposa l'article 18 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén que una entitat o persona forma part de la mateixa xarxa que l'auditor de comptes signant o la societat d'auditoria en nom de la qual s'efectua l'auditoria quan es doni alguna de les circumstàncies següents:

a) Quan formin part del mateix grup perquè concorren les relacions de control a què es refereix l'article 42 del Codi de comerç i d'acord amb les normes i presumpcions contingudes en els articles 2 i 3 de les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats, aprovades mitjançant el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

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

c) Quan estiguin vinculades per l'existència de control conjunt o influència significativa en la seva gestió, d'acord amb els articles 4 i 5 de les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats aprovades mitjançant el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre.

2. Als efectes del que disposa l'article 18.2, lletres a) i b), del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, cal atènyer-se al que disposen els articles 49.1 i 50.3, respectivament.

Article 52. *Pròrroga i revocació del contracte d'auditoria.*

1. Una vegada ha finalitzat el període pel qual van ser contractats els auditors de comptes i les societats d'auditoria per realitzar l'auditoria de comptes, pot ser prorrogat expressament, fins i tot de manera successiva, per períodes màxims de fins a tres anys.

2. Perquè el contracte d'auditoria quedi tàcitament prorrogat per un termini de tres anys, l'auditor de comptes o societat d'auditoria i l'entitat auditada no hi han de manifestar la seva voluntat en contra abans que finalitzi l'últim exercici pel qual van ser inicialment contractats o anteriorment prorrogats, sense perjudici d'informar d'aquesta pròrroga en la junta general de socis. Això no eximeix del deure de comunicar aquest fet al Registre Mercantil corresponent al domicili social de l'entitat auditada, mitjançant acord o certificat subscrit per qui tingui competència legal o estatutària a l'entitat auditada, en un termini que no pot ultrapassar la data en què es presentin per a dipòsit els comptes anuals auditats corresponents a l'últim exercici del període contractat.

3. La rescissió del contracte d'auditoria o la revocació del nomenament d'auditor pels òrgans competents han d'estar originades per l'existència d'una causa justa, sense perjudici de les circumstàncies que puguin motivar la no-emissió de l'informe d'auditoria o la renúncia a continuar amb el contracte d'auditoria, en virtut del que preveu l'article 7. D'acord amb el que preveu l'article 19.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, les divergències d'opinions sobre tractaments comptables o procediments d'auditoria no són causa justa.

En els supòsits de rescissió del contracte d'auditoria o de revocació del nomenament d'auditor establerts a l'article 19.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes i en els articles 264.3 i 266 del text refós de la Llei de societats de capital, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, els auditors de comptes i les societats d'auditoria, així com les entitats auditades, han de comunicar aquesta circumstància a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en un termini de quinze dies des que s'hagi produït.

Article 53. *Rotació.*

Als efectes del que preveu l'article 19.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, és obligatòria la rotació de l'auditor signant de l'informe d'auditoria dels comptes anuals consolidats quan transcorrin set anys des del primer any o exercici en què van ser auditats els comptes, i corresponguin al grup de societats que tingui la condició d'entitat d'interès públic o l'import net de la xifra de negocis del grup sigui superior a 50.000.000 d'euros.

En cas que, d'acord amb aquest article, l'auditor signant de l'informe d'auditoria dels comptes anuals consolidats hagi de fer la rotació o ser reemplaçat, i sigui així mateix l'auditor de comptes de l'entitat dominant que formula els esmentats comptes anuals consolidats, és igualment obligatòria la rotació en relació amb aquesta entitat dominant.

Article 54. *Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria.*

1. D'acord amb l'article 20 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, durant els dos anys següents a la finalització del treball d'auditoria de comptes corresponent, els auditors de comptes signants de l'informe d'auditoria i les societats d'auditoria en nom de les quals es realitzi l'auditoria no poden formar part dels òrgans d'administració o de direcció de l'entitat auditada, ni ocupar un lloc de treball ni tenir interès financer directe o indirecte en l'entitat auditada, significatiu per a qualsevol de les parts, en els termes que preveu l'article 46.2 d'aquest Reglament.

Tampoc no es poden donar aquestes situacions en relació amb les entitats vinculades a l'entitat auditada en els termes que preveu l'article 48.2, lletres a) i b).

2. Als efectes del que preveu l'article 20.1.a) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, la prohibició prevista a l'apartat anterior s'estén igualment als socis, auditors o no, de la societat d'auditoria que tenen capacitat i possibilitat d'influir en la valoració i el resultat final del treball d'auditoria de comptes realitzat, de conformitat amb el que estableix l'article 50.2.

3. Als efectes del que disposa l'article 20.1.b) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén que existeixen influències recíproques entre, d'una banda, els socis de la societat d'auditoria o auditors designats que han deixat de tenir vinculació o interès amb la societat d'auditoria abans d'incórrer en les prohibicions a què es refereix l'article esmentat i, d'altra banda, l'auditor de comptes signant o la societat d'auditoria en nom de la qual es va signar l'informe, que minven l'objectivitat d'aquests, quan es dona qualsevol de les circumstàncies següents:

a) Quan, sense pertànyer a la mateixa societat d'auditoria, els socis esmentats i l'auditor de comptes signant o la societat d'auditoria en nom de la qual es va signar l'informe estan vinculats directament o indirectament mitjançant qualsevol tipus de pacte o acord de caràcter professional o relació de prestació de serveis entre si o per a tercers, sigui quina sigui la durada temporal.

b) Quan els socis esmentats i l'auditor de comptes signant pertanyien o estaven vinculats a la societat d'auditoria en nom de la qual es va signar l'informe d'auditoria, sempre que aquesta tingués menys de sis socis.

c) Quan, havent pertangut o estat vinculats a una mateixa societat d'auditoria, prestaven serveis, de manera permanent o esporàdica, a la mateixa oficina o en el mateix sector d'activitat.

d) Quan els socis esmentats tinguin la responsabilitat directa de supervisió, gestió, valoració o d'una altra índole, a què es refereix l'article 50.2.b) d'aquest article.

Secció 3a Fiança

Article 55. Fiança.

1. La fiança a què es refereix l'article 23 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes s'ha de constituir en forma de dipòsit en efectiu, valors de deute públic, aval d'entitats financeres inscrites en els registres especials del Ministeri d'Economia i Hisenda i del Banc d'Espanya o assegurança de responsabilitat civil, i ha de garantir, fins al límit que resulti de l'aplicació dels apartats 2, 3 i 4 següents, el rescabament de la responsabilitat personal i directa derivada dels danys i perjudicis econòmics que els auditors de comptes i les societats d'auditoria puguin causar, derivats de l'incompliment de les obligacions adquirides en l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, per les reclamacions que es plantegin abans que transcorri el termini de prescripció.

La fiança constituïda ha de ser suficient i, si s'escau, s'ha d'actualitzar per respondre en cada moment pel límit exigit en els apartats 2 i 3 següents, i s'ha de mantenir durant el termini en què es pugui exercitar l'acció de responsabilitat. En el cas de cessament de l'activitat d'auditoria de comptes, l'auditor de comptes o la societat d'auditoria han de mantenir també durant el mateix termini la fiança constituïda, i se'n pot sol·licitar la devolució una vegada transcorregut el termini esmentat.

2. La fiança per al primer any de l'activitat, que té caràcter de mínima en els successius, en el supòsit de les persones físiques és de 300.000 euros. Aquesta quantia, en el cas de les societats d'auditoria, s'ha de multiplicar per cada un dels socis d'aquestes, siguin o no auditors de comptes, i auditors de comptes designats per signar informes d'auditoria en nom de la societat, i també té el caràcter de mínima en els anys successius.

3. Una vegada transcorregut el primer any de l'activitat, la fiança mínima a què es refereix l'apartat anterior s'ha d'incrementar en el 30 per cent de la facturació que excedeixi la quantia equivalent a la de la fiança mínima i que correspongui a l'activitat d'auditoria de comptes de l'exercici anterior.

4. En cas que la fiança es constitueixi mitjançant una pòlissa d'assegurança de responsabilitat civil, individual o col·lectiva, cas en què s'ha d'aportar el certificat individual d'assegurança corresponent, aquesta ha de cobrir específicament la responsabilitat civil tal com es defineix a l'article 22 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, i en els termes i condicions establerts en aquest article.

La cobertura s'ha d'efectuar de manera individualitzada per a cada assegurat i per a l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, i no són admissibles les clàusules que determinin una cobertura inferior al límit que resulti de l'aplicació dels apartats 2 i 3 anteriors per a cada sinistre amb independència que de manera conjunta es cobreixi el límit esmentat.

5. Els auditors de comptes o societats d'auditoria han de justificar anualment la vigència i suficiència de la fiança constituïda en el termini a què es refereix l'article 79.1. Així mateix, han de comunicar qualsevol circumstància que produeixi l'extinció, la pèrdua o la reducció de l'eficàcia de la fiança, així com qualsevol modificació introduïda en els termes inicialment pactats, en el termini de quinze dies a comptar des que s'esdevingui aquesta circumstància.

A l'efecte de verificar la vigència o suficiència de la fiança, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot fer les comprovacions oportunes.

6. La insuficiència de la fiança, sigui quina sigui la forma en què estigui constituïda, o la seva manca de vigència, si s'escau, és causa que impedeix automàticament l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes i comporta l'adscripció a la situació de no exercents per a les persones físiques i la baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes per a les societats, una vegada transcorreguts els tres mesos des que es va produir aquella circumstància o el termini per efectuar l'esmena requerida per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a què es refereix l'article 11.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, i sense perjudici de la infracció que, si s'escau, es pugui cometre conforme al que preveu l'article 34.h del text refós esmentat.

7. La quantia i forma de la fiança a què es refereix aquest article pot ser modificada per ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda.

Secció 4a Informació a requerir

Article 56. Deure de requerir i subministrar informació.

Les entitats auditades estan obligades a facilitar tota la informació que sigui necessària per dur a terme els treballs d'auditoria de comptes; així mateix, el qui o els qui realitzin els treballs d'auditoria estan obligats a requerir tota la informació que necessitin per emetre l'informe d'auditoria.

En els casos en què els auditors de comptes o societats d'auditoria no hagin pogut obtenir la informació requerida i aquesta informació sigui rellevant per al desenvolupament del treball d'auditoria de comptes i per a l'emissió de l'informe, han de deixar constància documental del requeriment d'informació efectuat en els seus papers de treball, així com, si s'escau, de les respostes de l'entitat auditada al requeriment.

Secció 5a Deures de secret i custòdia

Article 57. Deure de secret.

El deure de secret que preveu l'article 25 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes és aplicable fins i tot una vegada que s'hagin donat de baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes l'auditor de comptes o la societat d'auditoria com també els socis d'aquesta, o hagi cessat la vinculació amb els auditors de comptes o societats d'auditoria per part de les persones que van intervenir en la realització de l'auditoria.

Article 58. Deure de conservació i custòdia.

1. Els auditors de comptes i les societats d'auditoria de comptes han de conservar i custodiar durant el termini de cinc anys, a comptar de la data de l'informe d'auditoria, la documentació referent a cada auditoria de comptes realitzada per ells, inclosos els papers de treball de l'auditor que constitueixin les proves i el suport de les conclusions que constin en l'informe. Si hi ha reclamació, judici o litigi en relació amb l'informe d'auditoria o en el qual la documentació corresponent a què es refereix aquest apartat pugui constituir element de prova, sempre que l'auditor de comptes o societat d'auditoria tingui coneixement d'aquesta circumstància, el termini s'estén fins a la resolució o sentència ferma, o finalització del procediment, o fins que hagin transcorregut cinc anys des de l'última comunicació o intervenció de l'auditor de comptes en relació amb el conflicte en qüestió.

Durant els terminis a què es refereix el paràgraf anterior, els auditors de comptes i les societats d'auditoria de comptes són responsables d'adoptar les mesures necessàries per a la salvaguarda i conservació de la documentació referent a cada treball d'auditoria de comptes.

2. L'obligació a què es refereix l'apartat anterior també és aplicable als auditors de comptes i societats d'auditoria que, conforme al que preveuen el text refós de la Llei d'auditoria de comptes i aquest Reglament, siguin baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes.

3. La pèrdua o deteriorament de la documentació referent a cada auditoria de comptes, així com les seves raons, s'han de comunicar en un termini de deu dies, a comptar des del moment que es produeixi el fet, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 59. *Protecció de dades de caràcter personal.*

El tractament de dades de caràcter personal portat a terme pels auditors de comptes i societats d'auditoria com a conseqüència de l'exercici de la seva activitat, inclòs el de les dades contingudes en els documents o papers de treball utilitzats per a aquest fi, està sotmès al que disposen la Llei orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de protecció de dades de caràcter personal, i les seves disposicions de desplegament.

En la conservació de les dades a la qual es refereix l'article anterior, els auditors de comptes i societats d'auditoria han d'implantar les mesures de seguretat que preveu la normativa de desplegament de la Llei orgànica 15/1999, de 13 de desembre.

En el supòsit en què els auditors de comptes i societats d'auditoria externalitzin els serveis de conservació i custòdia de la documentació, s'ha de donar compliment al que disposa l'article 12 de la Llei orgànica 15/1999.

Secció 6a Informe anual de transparència

Article 60. *Informe anual de transparència.*

1. L'informe anual de transparència és un document informatiu sobre aspectes essencials de l'estructura i activitat de l'auditor de comptes o societat d'auditoria que siguin rellevants per comprendre l'organització, el nivell d'activitat i els processos de control de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria a l'efecte de conèixer el compromís amb l'interès públic de la seva tasca.

S'ha de redactar de forma descriptiva, exposant fets objectius sense referència a opinions o judicis de valor que puguin orientar la visió que es pretén oferir.

2. L'informe anual de transparència s'ha de publicar dins els tres mesos següents a la finalització de l'any natural, en el cas del d'auditors de comptes, o de l'exercici econòmic en el cas de societats d'auditoria. Conforme al que disposa l'article 26 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, l'informe anual de transparència ha de contenir, com a mínim, la informació següent:

a) Quan es tracti d'una societat d'auditoria s'ha d'indicar la forma jurídica de la societat.

S'ha de descriure l'estructura de la propietat, amb indicació del percentatge de participació en el capital social i dels drets de vot que correspon a la totalitat dels socis auditors de comptes registrats en el Registre oficial d'auditors de comptes i als socis no auditors.

b) Quan la societat d'auditoria o l'auditor de comptes estiguin vinculats a les entitats o persones amb les quals formin una mateixa xarxa, s'ha d'incloure una descripció de les entitats i persones esmentades, així com de les circumstàncies, acords o clàusules estatutàries que regulin la vinculació.

c) Indicació de l'estructura dels òrgans de govern de la societat d'auditoria.

S'ha d'indicar la identitat dels membres, les funcions atribuïdes i els càrrecs que ocupen, si s'escau, dins de la societat, així com una descripció de les regles de funcionament de l'òrgan de govern.

d) Descripció del sistema de control de qualitat intern de l'auditor de comptes o la societat d'auditoria en relació amb l'activitat d'auditoria de comptes.

S'ha d'incloure un resum de l'estructura organitzativa encarregada de l'aplicació del sistema de control de qualitat intern, amb identificació del responsable, de la metodologia aplicada i de l'abast.

S'ha d'incloure una declaració de l'auditor de comptes o de l'òrgan d'administració de la societat d'auditoria sobre l'eficàcia del funcionament del sistema de control de qualitat. Així mateix, s'ha d'informar de la data en què s'ha dut a terme l'últim control de qualitat a què es refereix la secció tercera del capítol IV d'aquest Reglament.

e) Relació de les entitats d'interès públic per a les quals s'han fet treballs d'auditoria en l'últim exercici, amb indicació de l'exercici econòmic a què corresponen els comptes anuals o estats financers o altres documents comptables auditats.

f) Informació sobre els procediments i protocols d'actuació seguits per l'auditor de comptes o societat d'auditoria per garantir la independència, amb menció de les revisions internes del compliment del deure d'independència efectuades.

g) Informació sobre la política seguida per l'auditor de comptes o societat d'auditoria en relació amb la formació continuada.

S'ha d'informar sobre les activitats i cursos de formació continuada realitzats en l'últim exercici amb l'objectiu de mantenir i actualitzar els coneixements teòrics i habilitats necessaris per a l'exercici de la seva activitat, de conformitat amb el que disposa l'article 41.

h) Informació del volum total de la xifra anual de negocis, amb desglossament dels ingressos segons procedeixin de l'activitat d'auditoria de comptes o d'altres serveis prestats diferents d'aquesta activitat.

i) Informació sobre les bases per a retribució dels socis, amb indicació dels criteris pels quals es determinen les retribucions fixes i variables, si és procedent, i la seva relació amb la consecució dels objectius de qualitat.

3. Mitjançant resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es pot desplegar el contingut i l'estructura de l'informe de transparència.

4. El que disposa aquest article també és aplicable quan un auditor de comptes o societat d'auditoria publiqui voluntàriament l'informe anual de transparència. En aquest cas, la publicació de l'informe s'ha de fer almenys durant tres anys consecutius.

CAPÍTOL IV

Del control de l'activitat d'auditoria de comptes

Secció 1a Disposicions generals

Article 61. *Finalitat i naturalesa del control de l'activitat d'auditoria de comptes.*

1. Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes exercir d'ofici el control de l'activitat d'auditoria de comptes a través de les actuacions de control tècnic o investigacions i de control de qualitat o inspeccions, amb la finalitat de comprovar que l'auditor de comptes o societat d'auditoria en l'exercici de la seva activitat se subjecta a la normativa reguladora d'aquesta activitat.

2. L'exercici del control de l'activitat està orientat al compliment dels objectius que s'indiquen a les seccions segona i tercera d'aquest capítol, dedicades, respectivament, a les actuacions de control tècnic i de control de qualitat.

3. La iniciació de les actuacions de control de l'activitat no pressuposa l'existència d'irregularitats per part de l'auditor o societat d'auditoria investigat o inspeccionat.

Article 62. *Normativa aplicable.*

Les actuacions de control de l'activitat d'auditoria de comptes es regeixen pel que disposa específicament sobre aquesta matèria la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i, si no, la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Article 63. Abast del control de l'activitat d'auditoria de comptes.

1. Tots els auditors de comptes i societats d'auditoria inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes estan sotmesos a les actuacions de control de la seva activitat d'acord amb els criteris del pla de control de l'activitat d'auditoria de comptes, a què es refereix l'article 64.

2. El control de l'activitat d'auditoria es pot referir al sistema de control de qualitat intern dels auditors i societats d'auditoria, a determinats aspectes de l'activitat d'auditoria o a treballs concrets d'auditoria, considerats totalment o referits a parts específiques d'aquests.

Article 64. Pla de control de l'activitat d'auditoria de comptes.

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

2. El pla de control tècnic ha de disposar la realització de les investigacions en funció dels criteris següents:

- a) Resultats o altra informació que resulti de les actuacions de control de qualitat.
- b) Dades objectives que resultin de la informació subministrada a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pels auditors de comptes i societats d'auditoria.
- c) Dades obtingudes a través de denúncies o de qualsevol altre tipus d'informació que pugui conèixer l'Institut, incloses les procedents de les corporacions de dret públic representatives d'auditors i d'altres organismes o institucions públiques.

El pla de control tècnic pot ser revisat quan ho aconselli l'existència de fets que suposin modificacions rellevants en la informació disponible per a la configuració del pla, fets que derivin de modificacions en la legislació d'auditoria de comptes, els que provoquin o generin desconfiança en la informació econòmica financera que han de subministrar les empreses o entitats i d'aquells derivats de possibles riscos existents no previstos en el moment d'elaborar-lo.

3. El pla de control de qualitat ha de programar la realització de les inspeccions als auditors i societats d'auditoria considerant els principis rectors d'aquestes actuacions establerts a l'article 74 i atenent les necessitats de seguiment del compliment dels requeriments de millora.

4. El pla de control de l'activitat l'aprova el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, una vegada sotmès a la consideració del Comitè d'Auditoria de Comptes, i s'ha de publicar en l'informe a què es refereix l'apartat següent. En cas que no es pugui adoptar o emetre el pla, queda prorrogat el corresponent a l'exercici immediatament anterior, sempre que la pròrroga no contravingui la periodicitat mínima de revisions de control de qualitat prevista.

5. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'incloure en l'informe a què es refereix la disposició addicional setena d'aquest Reglament el pla anual de control de l'activitat d'auditoria de comptes, els resultats de l'execució dels plans de control tècnic i de control de qualitat i les conclusions obtingudes del sistema de control.

Article 65. Facultats per a l'exercici de les actuacions de control.

1. En l'exercici de l'activitat de control de l'activitat d'auditoria de comptes, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot requerir i examinar, a més dels papers de treball, qualsevol llibre, registre, document, amb qualsevol suport, o informació que, d'acord amb la finalitat perseguida, l'Institut consideri necessària per al compliment adequat de les seves competències, i a la qual és aplicable el que estableix l'article 58. L'auditor de comptes o societat d'auditoria i, si s'escau, les entitats a què es refereixen els articles 17 i 18 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, estan obligats a facilitar-la,

així com a col·laborar amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en les activitats de control esmentades.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i els empleats públics que prestin serveis en aquest Institut queden subjectes, en tot cas, a l'obligació de mantenir el secret de tota la informació que coneguin en l'exercici d'aquesta activitat.

2. Les corporacions de dret públic representatives d'auditors i els qui, conforme a la disposició addicional tercera del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, participin en l'execució del control de qualitat disposen, en l'exercici d'aquesta funció, de les mateixes facultats i obligacions que el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a què es refereix l'apartat anterior.

Article 66. *Iniciació de les actuacions de control.*

1. Els controls de l'activitat d'auditoria de comptes s'inicien d'ofici per acord del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en el marc del pla de control a què es refereix l'article 64.

2. L'acord d'inici ha d'indicar l'objecte i l'abast de les actuacions de control, en els termes que preveuen els articles 71 i 75. Així mateix, ha de designar la persona o persones encarregades de dur a terme les actuacions de control.

Aquest acord es pot adoptar de manera individualitzada, per a un auditor o societat d'auditoria, o de manera conjunta, per a diversos auditors o societats d'auditoria. La comunicació de la data d'inici a l'auditor de comptes o societat d'auditoria l'ha d'efectuar el personal designat per a la investigació o inspecció corresponent.

3. Amb caràcter previ a l'acord d'inici del control, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot portar a terme les actuacions necessàries per determinar, amb els mitjans disponibles al seu abast, els fets o circumstàncies dels quals hagi tingut coneixement per qualsevol mitjà i que puguin ser causa d'un acord d'inici de control.

Article 67. *Desenvolupament de les actuacions de control.*

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

En els controls de l'activitat d'auditoria de comptes, s'entén que no hi ha més documentació i informació, en relació amb la prèviament requerida per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que l'aportada per l'auditor de comptes o societat d'auditoria. A aquest efecte s'han d'identificar mitjançant diligència els papers de treball o la documentació lliurada o remesa.

2. En el desenvolupament de les actuacions de control, es pot requerir a l'auditor de comptes o societat d'auditoria sotmesos a actuacions de control que facin els aclariments o explicacions sobre els papers de treball o la resta de documents aportats que es considerin oportuns.

3. En qualsevol moment del desenvolupament de les actuacions de control, l'auditor de comptes o societat d'auditoria sotmesos a control poden sol·licitar informació sobre l'estat de tramitació d'aquestes actuacions.

Article 68. *Lloc i horari de les actuacions de control.*

Les actuacions de control de l'activitat d'auditoria de comptes s'han de dur a terme en els llocs i horaris assenyalats a l'article 28.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

Quan les actuacions de control de l'activitat s'efectuïn en el domicili social, agències, sucursals, delegacions, oficines, locals o en qualsevol altre lloc on s'exerceixi l'activitat de

l'auditor de comptes o societat d'auditoria sotmesos a actuacions de control o es trobi la documentació requerida i, si s'escau, de les entitats a les quals es refereixen els articles 17 i 18 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aquestes han de posar a disposició del personal designat per executar-les l'espai físic i els mitjans auxiliars necessaris per facilitar la realització de les actuacions esmentades.

Artículo 69. *Documentació de les actuacions de control.*

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

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

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

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

4. Els informes de control contenen els resultats de les actuacions de control tècnic o de control de qualitat portades a terme.

Secció 2a Actuacions de control tècnic

Article 70. *Definició i objecte de les actuacions de control tècnic.*

Conforme al que disposa l'article 28.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, el control tècnic consisteix en la investigació de determinats treballs d'auditoria de comptes o aspectes de l'activitat d'auditoria, a fi i efecte de determinar fets o circumstàncies que puguin suposar la manca de conformitat de l'activitat d'auditoria o dels treballs d'auditoria amb el que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Les investigacions es poden referir a determinats aspectes de l'activitat d'auditoria de comptes o a treballs concrets d'auditoria, considerats totalment o referits a parts específiques d'aquest, i les ha de portar a terme el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes designat a aquest efecte.

Article 71. *Abast de les actuacions de control tècnic.*

D'acord amb la finalitat prevista a l'article 28.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, en les actuacions de control tècnic el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot utilitzar les tècniques i procediments que es considerin més apropiats a les circumstàncies i amb l'abast necessari en cada cas per determinar l'existència o no de fets o circumstàncies que puguin suposar un incompliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Article 72. *Finalització de les actuacions de control tècnic.*

1. Les investigacions s'han de documentar amb l'emissió d'un informe, que s'ha de trametre a l'auditor de comptes o societat d'auditoria perquè, si s'escau, hi faci les al·legacions que consideri oportunes en un termini de quinze dies.

L'informe, tenint en compte l'abast i l'extensió de les actuacions realitzades, ha de contenir com a mínim la descripció de les verificacions i revisions efectuades i les

conclusions generals obtingudes, i ha de destacar, si s'escau, els possibles incompliments detectats de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

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

- a) L'arxivament de les actuacions de control tècnic, sense cap altre tràmit.
- b) La iniciació del procediment sancionador corresponent, quan de les actuacions realitzades es dedueixin indicis de la comissió d'alguna de les infraccions tipificades en el text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

3. La decisió del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a què es refereix l'apartat 2 anterior, s'ha de notificar a l'auditor de comptes o societat d'auditoria.

Secció 3a Actuacions de control de qualitat

Article 73. Definició i objecte de les actuacions de control de qualitat.

Conforme al que disposa l'article 28.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, el control de qualitat consisteix en la inspecció o revisió periòdica dels auditors de comptes i societats d'auditoria, amb l'objectiu de millorar la qualitat dels treballs d'auditoria, principalment mitjançant la formulació de requeriments de millora.

Article 74. Principis rectors de les actuacions de control de qualitat.

1. Les inspeccions s'ordenen pels principis de generalitat i periodicitat i tenen caràcter preventiu.

En compliment dels principis esmentats, tots els auditors de comptes en la situació d'exercents i societats d'auditoria s'han de sotmetre a una revisió de control de qualitat de manera periòdica. La periodicitat és d'una vegada, almenys, cada tres anys, respecte dels auditors de comptes i societats d'auditoria que realitzin treballs d'auditoria a les entitats considerades d'interès públic a què es refereix l'article 15. La resta d'auditors de comptes en la situació d'exercents i societats d'auditoria s'han de sotmetre a revisió de control de qualitat una vegada, almenys, cada sis anys. La direcció i supervisió i, si s'escau, execució de les revisions de control de qualitat correspon al personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Les inspeccions es poden fer amb una periodicitat inferior a l'establerta en el paràgraf anterior quan, segons el parer de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, la dimensió de l'activitat de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria o el volum de l'activitat d'auditoria o altres circumstàncies ho requereixin.

2. En virtut del seu caràcter preventiu, les inspeccions, en cap cas, han d'anar dirigides a determinar fets o circumstàncies que puguin constituir infraccions a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes i han de donar lloc a la formulació de requeriments de millora.

3. Quan s'acordi l'execució de les inspeccions amb les corporacions de dret públic representatives d'auditors o amb tercers en els termes que estableix la disposició addicional tercera del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'ha de garantir el principi d'independència dels qui efectuen les inspeccions respecte dels auditors o societats d'auditoria objecte del control de qualitat.

Article 75. Abast de les actuacions de control de qualitat.

1. Les inspeccions han de comprendre, com a mínim, la verificació del sistema de control de qualitat intern dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria, la revisió dels procediments documentats en els arxius d'auditoria, amb la finalitat de comprovar la

implementació adequada d'aquest sistema de control, així com la revisió i verificació, si s'escau, de l'informe anual de transparència a què es refereix l'article 26 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. Les inspeccions es poden fer amb un abast general o parcial.

3. La millora de la qualitat del sistema de control intern dels auditors i societats d'auditoria s'ha de procurar mitjançant la formulació de requeriments de millora, en els termes establerts a l'article següent.

Article 76. *Finalització de les actuacions de control de qualitat.*

1. Les inspeccions s'han de documentar amb l'emissió d'un informe de caràcter provisional, que s'ha de trametre a l'auditor de comptes o societat d'auditoria perquè, si s'escau, hi faci les al·legacions que consideri oportunes en un termini no inferior a quinze dies.

Aquest informe, considerant l'abast i l'extensió de les actuacions dutes a terme, ha de contenir com a mínim la descripció de les verificacions i revisions efectuades, les conclusions generals obtingudes, destacant, si s'escau, les deficiències detectades en el sistema de control de qualitat intern de l'auditor de comptes o societat d'auditoria i, si escau, els requeriments provisionals de millora.

2. Transcorregut el termini a què es refereix l'apartat anterior i una vegada analitzades, si s'escau, les al·legacions presentades, s'ha d'emetre un informe definitiu que ha de contenir els aspectes a què es refereix l'apartat anterior que siguin procedents en cada circumstància.

3. El president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, prenent en consideració l'informe definitiu, ha d'adoptar un acord que ha de contenir alguna de les decisions següents:

- a) L'arxivament de les actuacions de control de qualitat, sense cap altre tràmit.
- b) L'exigència del compliment dels requeriments de millora en els terminis que s'estableixin a l'efecte, el seguiment dels quals s'ha d'efectuar en els termes a què es refereix l'article següent.

A aquests efectes, l'auditor de comptes o societat d'auditoria inspeccionat pot presentar un pla d'actuacions, que detalli les polítiques i procediments necessaris per acomplir els requeriments de millora en els terminis que assenyali l'acord del president. En aquest cas, el pla s'ha de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en el termini que s'assenyali en l'acord, que no pot ser inferior a un mes.

Així mateix, en qualsevol dels informes i decisions a què es refereix aquest article, es poden incloure altres recomanacions referents a aspectes detectats en el sistema de control de qualitat intern que, sense donar lloc a requeriments de millora, sigui convenient perfeccionar o modificar. Aquestes recomanacions no són susceptibles del seguiment a què es refereix l'article següent.

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

5. Sense perjudici del que indiquen els apartats anteriors, quan es tracti d'actuacions de control de qualitat dutes a terme sobre auditors de comptes i societats d'auditoria que no realitzin auditories de les entitats considerades d'interès públic a què es refereix l'article 15, es pot emetre un únic informe amb el contingut a què es refereix l'apartat 2 i una vegada contrastades les conclusions, abans d'emetre'l, amb els auditors de comptes i societats d'auditoria. Es poden fer al·legacions a aquest informe en el termini no inferior de quinze dies. Una vegada vist l'informe i, si s'escau, les al·legacions, o una vegada transcorregut el termini de presentació d'al·legacions sense que n'hi hagi hagut, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'adoptar l'acord a què es refereix l'apartat 3 d'aquest article.

El que disposa el paràgraf anterior pot ser aplicable quan es practiquin els controls de qualitat o inspeccions de caràcter parcial a què es refereix l'article 75.2.

Article 77. *Seguiment dels requeriments de millora.*

1. Als efectes del que disposa l'article anterior, els auditors i societats d'auditoria de comptes han de justificar en els terminis assenyalats la implementació dels requeriments de millora que, si s'escau, s'hagin formulat.

2. El seguiment dels requeriments de millora s'ha de fer en el marc del pla de control a què es refereix l'article 64 i ha de donar lloc a un informe que s'ha de comunicar a l'auditor de comptes o societat d'auditoria perquè al·legui el que consideri oportú en un termini no inferior a quinze dies.

3. En vista de l'informe a què es refereix l'apartat anterior, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'adoptar alguna de les decisions següents:

- a) L'arxivament de les actuacions de control de qualitat, sense cap altre tràmit.
- b) La iniciació del procediment sancionador corresponent.

La decisió del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, a què es refereix aquest apartat, s'ha de notificar a l'auditor de comptes o societat d'auditoria.

Contra la decisió del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es pot interposar recurs d'alçada davant el Ministeri d'Economia i Hisenda, de conformitat amb el que preveu la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú. La resolució del recurs d'alçada posa fi a la via administrativa.

Secció 4a *Denúncia i deure d'informació*

Article 78. *Denúncia pública.*

1. Qualsevol persona pot posar en coneixement de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per escrit, l'existència de fets que puguin ser constitutius d'una infracció tipificada en el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aportant tota la informació i dades que tingui en poder seu i fent referència expressa a les normes reguladores de l'activitat d'auditoria que s'hagin pogut incomplir en l'actuació de l'auditor de comptes o societat d'auditoria.

2. S'ha d'acordar l'arxivament de les denúncies quan es considerin infundades o quan els fets denunciats no tinguin prou entitat o transcendència o sigui impossible investigar-los.

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot fixar, amb criteris selectius d'eficiència, rellevància i significació, l'orientació de la seva activitat de control en relació amb denúncies sobre l'actuació dels mateixos auditors de comptes o societats d'auditoria, en relació amb els comptes d'una mateixa entitat corresponents a un mateix exercici o de diferents períodes.

3. Es pot sol·licitar al denunciador que aporti altres dades o mitjans de prova que tingui en poder seu.

4. No s'ha de considerar el denunciador interessat en l'actuació administrativa que s'iniciï arran de la denúncia, ni legitimat per interposar recursos en relació amb els resultats d'aquesta.

5. Les corporacions de dret públic representatives d'auditors han de comunicar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes els fets dels quals hagin tingut coneixement que puguin ser constitutius d'infraccions a la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes. En la tramitació d'aquestes comunicacions s'han d'aplicar els principis dels apartats anteriors.

Sense perjudici dels instruments i procediments de col·laboració entre administracions públiques, els òrgans i institucions públiques en general han de cooperar amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per facilitar-li l'exercici de la seva competència de control i disciplinària dels auditors i societats d'auditoria de comptes.

Article 79. *Informació a remetre pels auditors de comptes i societats d'auditoria.*

1. Els auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes en situació d'exercents han de remetre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, el mes d'octubre de cada any i en relació amb els dotze mesos anteriors, la informació següent:

- a) Domicili professional, adreça de les oficines que mantinguin obertes i adreça de la pàgina web o, si no, de correu electrònic.
- b) Corporació de dret públic a la qual pertanyen, si s'escau.
- c) Nom i cognoms dels auditors de comptes que estiguin al seu servei i figurin inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes, amb indicació del seu número d'inscripció, la corporació a la qual pertanyen, si s'escau, i la naturalesa i modalitat del vincle contractual corresponent.
- d) Nom i cognoms de les persones que, sense estar inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes, han prestat els seus serveis en l'àmbit de l'activitat d'auditoria de comptes, amb indicació del període o períodes en què han prestat aquests serveis, així com de les hores efectivament dedicades a l'activitat d'auditoria de comptes i especificant la naturalesa i modalitat del vincle contractual corresponent.
- e) Raó social i número de registre de la societat o societats d'auditoria amb què està relacionat. Nom i cognoms o raó social de les persones o entitats que pertanyen a la mateixa xarxa previstes en els articles 50 i 51 o indicació del lloc on es pot obtenir públicament aquesta informació.
- f) Totes les altres inscripcions com a auditor de comptes davant les autoritats competents d'altres estats membres i com a auditor en tercers països, amb indicació de les autoritats competents per a la inscripció i, si s'escau, els números de registre.
- g) Volum de negoci en hores i euros facturats, procedents de l'activitat d'auditoria de comptes.
- h) Relació de les entitats auditades, el termini de contractació, la data d'emissió de l'informe, l'auditor de comptes signant, el tipus d'opinió, les hores i honoraris facturats, distingint:

1r Els que corresponen a l'auditoria de comptes d'altres serveis diferents prestats tant a l'entitat auditada com a les entitats vinculades a aquesta a què es refereix l'article 48 d'aquest Reglament.

2n Els que corresponguin per serveis prestats a l'entitat auditada per les persones i entitats que pertanyen a la xarxa de l'auditor de comptes o societat d'auditoria a què es refereixen els articles 50 i 51.

En particular, s'han de comunicar els serveis d'auditoria interna i de disseny i posada en pràctica dels sistemes de tecnologia de la informació financera, que es prestin a les entitats els comptes de les quals són auditats.

La relació a què es refereix aquesta lletra s'ha de fer amb indicació separada de les entitats auditades que tinguin la consideració d'entitats d'interès públic.

i) Indicació, si s'escau, de l'adreça d'Internet o pàgina web on consti expressament l'informe anual de transparència segons el que disposa l'article 60.

2. Les societats d'auditoria han de remetre el mes d'octubre de cada any, i en relació amb els dotze mesos anteriors, a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la informació a què es refereixen les lletres b) a i) de l'apartat anterior, així com:

- a) Domicili social, forma jurídica, adreça de cada oficina en què realitzi la seva activitat i adreça de la pàgina web o, si no, de correu electrònic.
- b) Nom i cognoms dels socis, amb indicació, per als que pertanyin al Registre oficial d'auditors de comptes, del seu número d'inscripció i de la corporació de dret públic a la qual pertanyen, si s'escau.

- c) Capital social, amb indicació de la seva distribució entre els socis i, si s'escau, de la part del capital representat per accions sense dret a vot.
- d) Nom i cognoms dels administradors i directors.
- e) Identificació dels auditors al servei de la societat que estiguin designats expressament per realitzar auditories i signar informes d'auditoria en nom de la societat i del període de vigència de la designació.
- f) Modificacions estatutàries que s'hagin produït.

3. Qualsevol variació que es produeixi durant l'exercici, en relació amb la informació assenyalada als apartats 1, a), b) i f) i a l'apartat 2, s'ha de posar en coneixement de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en el termini de quinze dies, a comptar del moment en què s'hagi produït aquella o, si s'escau, des que produeixi efectes legals, amb independència de la baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes que comporti, d'acord amb el que estableix l'article 11 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, sempre que la variació comporti l'incompliment d'algun dels requisits assenyalats en els articles 8 i 9, per als auditors de comptes persones físiques, i 10, per a les societats d'auditoria, del text refós esmentat.

La informació a què es refereix l'apartat 1.h) pot ser exigida als auditors de comptes i societats d'auditoria amb més freqüència temporal.

4. Sense perjudici del que disposi la normativa comunitària, els auditors de comptes i societats i altres entitats d'auditoria de tercers països, a què es refereixen els articles 9.3 i 10.4 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, han de remetre la mateixa informació i amb la mateixa periodicitat a què es refereixen els apartats anteriors, amb excepció dels que procedeixin de tercers països els sistemes de supervisió dels quals hagin estat declarats equivalents per la Unió Europea, que han de remetre la informació amb el contingut i la periodicitat que s'estableixi mitjançant resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

5. Mitjançant resolució s'han d'aprovar els models a emplenar en relació amb la informació assenyalada anteriorment i els terminis de remissió d'aquesta informació. Aquests models els han d'emplenar els auditors de comptes i societats d'auditoria i s'han de trametre a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per mitjans electrònics.

6. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per al compliment adequat i necessari de les competències que legalment té atribuïdes, pot requerir als auditors de comptes i societats d'auditoria de comptes, en qualsevol moment, tota la informació que se'ls pugui exigir legalment o reglamentàriament, així com tota la informació de caràcter públic respecte a les entitats auditades que es consideri convenient.

CAPÍTOL V

De les infraccions i sancions i del procediment sancionador

Secció 1a Disposicions generals

Article 80. *Normativa aplicable.*

Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la potestat sancionadora respecte dels subjectes responsables que preveu l'article 31 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes i l'exerceix de conformitat amb el que estableixen el capítol IV del mateix text refós i el títol IX de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

En el que no estigui previst en aquest Reglament, s'aplica de manera supletòria el Reglament del procediment per a l'exercici de la potestat sancionadora, aprovat pel Reial decret 1398/1993, de 4 d'agost.

Secció 2a *Infraccions i sancions*

Article 81. *Excusa, negativa o resistència a l'actuació de control.*

Per a la qualificació de les infraccions tipificades en els articles 33.c) i 34.l) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'han d'aplicar els criteris següents:

1. Es consideren negativa o resistència a l'exercici de les competències de control o disciplina, així com manca de remissió de la documentació o informació requerida per a l'exercici de les competències atribuïdes de control i disciplina de l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, totes les accions i omissions de les entitats o persones a les quals es refereix l'article 31.1, apartats a), b) i c) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, que tendeixin a dilatar-ne, entorpir-ne o impedir-ne indegudament l'exercici.

2. En tot cas es consideren negativa o resistència a l'exercici de les competències de control o disciplina:

a) La incompareixença de la persona requerida per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes o del personal designat per a la realització de les actuacions de control, d'acord amb el que estableix el capítol IV d'aquest Reglament, en el lloc, el dia i l'hora que se li hagin assenyalat dins el termini i la forma escaients per a la iniciació, desenvolupament o terminació de les actuacions, llevat que hi hagi una causa suficient que sigui degudament justificada.

b) Negar o dificultar indegudament l'accés o la permanència del personal designat per a la realització de les actuacions de control en el domicili social, locals i oficines on es desenvolupi activitat de la persona o entitat sotmesa a control o hi hagi la documentació requerida, així com obstaculitzar la localització d'aquests llocs.

c) Les actituds que suposin amenaces o coaccions al personal designat per portar a terme les actuacions de control o que es dirigeixin a dilatar indegudament aquestes actuacions.

3. En tot cas es consideren manca de remissió de la documentació o informació requerida en l'exercici de les competències atribuïdes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes les següents:

a) La negativa a exhibir o posar a disposició qualsevol classe de documents que els siguin exigits, que tinguin transcendència per a la realització de les actuacions de control que preveu el capítol IV d'aquest Reglament.

b) L'omissió o negativa a remetre o a posar a disposició els llibres, registres, documents o qualsevol informació que sigui necessària per a la realització de les actuacions de control que preveu el capítol IV d'aquest Reglament, que els siguin requerits pel personal a qui s'encomanin les actuacions de control, així com la seva alteració o manipulació.

Article 82. *Incompliment de l'obligació de realitzar una auditoria de comptes en determinats supòsits.*

No es considera comesa la infracció tipificada a l'article 34.a) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, si concorren les circumstàncies de l'article 7.

Article 83. *Incompliments de normes d'auditoria en relació amb un informe d'auditoria.*

Constitueix una única infracció de les que preveu l'article 34.b) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes l'incompliment o el conjunt d'incompliments de normes d'auditoria que es declarin provats en relació amb un treball d'auditoria, sempre que siguin susceptibles de tenir un efecte significatiu sobre el resultat del seu treball i, per tant, en l'informe.

Article 84. Identificació de l'auditor de comptes en els seus treballs.

Es considera comesa la infracció tipificada a l'article 34.g) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes quan l'informe emès no correspongui a un treball dels compresos en les modalitats d'auditoria de comptes a què es refereix l'article 2, sempre que la seva realització no hagi estat atribuïda a un auditor de comptes o societat d'auditoria per les disposicions legals vigents.

No es considera constitutiva de la infracció a què es refereix el paràgraf anterior la simple menció de la condició d'auditor de comptes en qualsevol tipus d'informe que no correspongui a un treball dels compresos en les modalitats d'auditoria de comptes a què es refereix el dit article 2, sempre que la seva redacció o presentació no puguin donar lloc a confusió sobre la naturalesa del treball.

En tot cas, s'entén que no genera confusió sobre la naturalesa del treball o informe quan la menció en aquest a la condició d'auditor de comptes s'exposi a efectes merament informatius i s'indiqui expressament que no s'ha realitzat un treball d'auditoria de comptes dels compresos en les modalitats d'auditoria de comptes a què es refereix l'article 2 esmentat.

S'entén que es pot generar confusió sobre la naturalesa del treball o informe com d'auditoria de comptes quan, per raó del contingut, la redacció o la presentació, es pugui entendre que s'està emetent un informe d'auditoria de comptes dels regulats en els articles 5 i 6 o 10 i 11.

Article 85. Realització de treballs d'auditoria sense estar inscrit com a exercent en el Registre oficial d'auditors de comptes.

1. La infracció greu tipificada a l'article 34.h) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes s'entén comesa des del moment en què s'accepti el nomenament d'auditoria sense estar inscrit com a exercent en el Registre oficial d'auditors de comptes.

2. Quan es cometi la infracció greu a la qual es refereix l'apartat 1 anterior, si l'infractor accedeix a la condició d'exercent amb anterioritat a la signatura de l'informe d'auditoria i a la notificació de la iniciació d'una actuació de control, s'ha de tenir en consideració, als efectes de la graduació de la sanció a aplicar, la circumstància atenuant d'haver procedit a realitzar per iniciativa pròpia actuacions adreçades a solucionar la infracció o disminuir-ne els efectes, establerta a l'article 37.1.g) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

Article 86. Criteris de graduació de les sancions.

1. Les sancions que preveu l'article 36 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes que siguin aplicables a cada subjecte infractor es consideren dividides en tres graus, de més alt a més baix, denominats, respectivament, superior, mitjà i inferior, d'acord amb els criteris següents:

a) Quan la sanció prevista per corregir una determinada infracció pugui consistir en la retirada de l'autorització i baixa definitiva en el Registre oficial d'auditors de comptes, en la suspensió de l'autorització i baixa temporal en el mateix Registre o en la imposició d'una multa, els tres tipus de mesures sancionadores esmentats constitueixen, en principi, els graus superior, mitjà i inferior, respectivament, de la sanció aplicable.

b) Quan la sanció prevista per corregir una determinada infracció pugui consistir en la suspensió de l'autorització i baixa temporal en el Registre oficial d'auditors o en la imposició d'una multa, el primer tipus de mesura sancionadora constitueix, amb caràcter general, el grau superior de la sanció aplicable, i s'ha de considerar fraccionada la de naturalesa pecuniària en dos trams iguals, que constitueixen, en principi i d'acord amb les seves quanties, els graus mitjà i inferior, respectivament, de la sanció aplicable.

c) Quan la sanció prevista per corregir una determinada infracció sigui exclusivament de naturalesa pecuniària, aquesta s'ha de considerar fraccionada en tres trams iguals,

que constitueixen, d'acord amb les seves quanties, els graus superior, mitjà i inferior, respectivament, de la sanció aplicable.

Els criteris que estableix aquest apartat s'han d'aplicar tenint en compte les circumstàncies que concorrin en les infraccions comeses i en els subjectes responsables.

2. La sanció que s'imposi a cada subjecte infractor ha de quedar emmarcada en un dels tres graus indicats a l'apartat anterior, tenint en compte per a això la naturalesa i la importància de la infracció comesa i aplicant, si s'escau, la resta de criteris de graduació que preveu l'article 37.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes que siguin procedents.

3. Sense perjudici del que disposen altres preceptes d'aquest Reglament, per a la determinació individualitzada de la sanció a aplicar s'han de tenir en compte, entre altres, els criteris següents:

a) Únicament s'ha de tenir en consideració, a l'efecte d'apreciar l'aplicació de la circumstància agreujant que estableix l'article 37.1.f) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, l'existència de sancions imposades al subjecte infractor que estiguin inscrites en el Registre oficial d'auditors de comptes i fins a la data en què hagin de ser cancel·lades pel transcurs dels terminis que preveu l'article 88.

b) La concurrència exclusiva d'atenuants ha de donar lloc a la imposició d'una sanció en el grau immediatament inferior a l'inicialment aplicable.

Article 87. *Normes especials.*

1. Al responsable de dues o més infraccions se li han d'imposar totes les sancions que corresponguin a aquestes infraccions per al compliment simultani quan sigui procedent per raó de la seva naturalesa.

En cas que no sigui possible el compliment simultani de les sancions imposades, per raó de la seva naturalesa i efectes, aquestes s'han de complir de manera successiva, començant amb la de més gravetat, i dins el termini de prescripció de sancions a què es refereix l'article 40 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

En tot cas, es consideren de compliment simultani les sancions que preveu l'article 36 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes i la sanció de prohibició d'auditar que estableix l'article 37.3 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. No obstant el que disposa l'apartat anterior, se sancionen com a infracció continuada els incompliments del deure d'independència en relació amb la mateixa entitat auditada, tipificats com a infracció molt greu o greu en els articles 33.b) i 34.c) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, respectivament, quan es refereixi a l'emissió de dos o més informes d'auditoria de comptes anuals, estats financers o documents comptables formulats per aquesta entitat, corresponents a altres tants exercicis successius, sempre que aquestes infraccions resultin d'una mateixa i única ocasió o situació o d'un pla preconcebut.

En aquest cas, la sanció aplicable s'ha d'imposar en la meitat superior.

3. En el supòsit que un sol fet constitueixi dues o més infraccions o quan una infracció sigui mitjà necessari per cometre'n una altra, s'ha d'aplicar en la meitat superior la sanció prevista per a la infracció més greu, sense que la sanció resultant de la suma pugui excedir les que correspondria aplicar si se sancionessin separatament les diferents infraccions. Quan la sanció computada així excedeixi aquest límit, la sanció ha de ser la suma de les que correspondria imposar a les infraccions per separat.

4. A l'efecte d'apreciar l'existència d'un sol fet, es requereix que siguin idèntics els actes d'execució que siguin constitutius dels incompliments de normes d'auditoria corresponents a les infraccions comeses.

5. Als efectes del que disposa l'article 31.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'entén que, entre altres casos, es dona una discrepància jurídica o tècnica raonablement justificada quan s'hagi ajustat la seva actuació als criteris manifestats o publicats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en les resolucions i

contestacions a consultes que es refereixin a circumstàncies iguals o semblants a les que estableixen les normes tècniques d'auditoria respecte a les quals es planteja aquella discrepància.

Article 88. *Cancel·lació de la inscripció de les sancions en el Registre oficial d'auditors de comptes.*

1. Les inscripcions en el Registre oficial d'auditors de comptes de les sancions imposades per la comissió d'infraccions molt greus, llevat de la de retirada de l'autorització i baixa definitiva en el Registre, s'han de cancel·lar d'ofici transcorreguts tres anys des del compliment.

2. Les inscripcions en el Registre oficial d'auditors de comptes de les sancions imposades per la comissió d'infraccions greus s'han de cancel·lar d'ofici transcorreguts dos anys des del compliment.

3. Les inscripcions en el Registre oficial d'auditors de comptes de les sancions imposades per la comissió d'infraccions lleus, llevat de la d'amonestació privada, que no s'ha d'inscriure en cap cas, s'han de cancel·lar d'ofici transcorregut un any des del compliment.

4. S'entenen complertes les sancions, als efectes de l'inici del còmput del termini de cancel·lació de les inscripcions en el Registre oficial d'auditors de comptes, des de la finalització del termini de la baixa o des del pagament de la multa en via ordinària o executiva, en el cas de les sancions pecuniàries.

5. L'auditor de comptes o societat d'auditoria pot sol·licitar la cancel·lació en el Registre oficial d'auditors de comptes de les sancions inscrites una vegada transcorreguts els terminis des del seu compliment a què es refereixen els apartats anteriors.

Secció 3a Del procediment sancionador

Article 89. *Termini de caducitat del procediment i ampliació de terminis.*

1. El termini total per resoldre i notificar el procediment sancionador és d'un any a comptar de l'adopció pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de l'acord d'incoació, de conformitat amb el que estableix l'article 30.3 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, sense perjudici de la suspensió del procediment i de la possible ampliació del dit termini total i dels parcials previstos per als diferents tràmits del procediment, segons el que estableixen els articles 42.6 i 49 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

2. En els supòsits a què es refereix l'apartat anterior, la competència per acordar l'ampliació del termini total per resoldre i notificar correspon al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. En els casos de prescripció de la infracció i en els de caducitat del procediment pel transcurs del termini total d'un any, més les ampliacions que preveu l'article 30.3 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, o pel transcurs del termini de sis mesos que preveu l'article 39.2 del mateix text refós quan la caducitat també hagi determinat la prescripció de la infracció, s'ha de dictar resolució expressa que ha de contenir la declaració de les circumstàncies que concorrin, amb indicació dels fets produïts i les normes aplicables. La resolució s'ha de notificar a l'auditor de comptes o societat d'auditoria de comptes subjectes al procediment.

4. La competència per acordar l'ampliació dels diferents terminis parcials en la tramitació del procediment, inclòs el d'audiència després de la formulació de la proposta de resolució, correspon a l'instructor.

Article 90. *Actuacions prèvies i prescripció.*

1. Abans de la incoació del procediment sancionador el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot ordenar la realització de les actuacions prèvies

que siguin necessàries a fi i efecte de determinar amb caràcter preliminar si concorren circumstàncies que justifiquin la incoació.

2. Quan s'obtinguin indicis fundats i degudament documentats d'infracció en el curs de qualsevol actuació de control de l'activitat d'auditoria de comptes es pot iniciar el procediment sancionador sense finalitzar-ne la tramitació.

3. Quan de les actuacions prèvies de control es conclouï que ha prescrit la infracció, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'acordar l'arxivament d'actuacions i la no-procedència d'iniciar el procediment sancionador, i s'ha de notificar als interessats l'acord o la resolució adoptats. Es consideren interessats a aquests efectes els qui siguin identificats en l'acord d'incoació com a presumptament responsables.

Article 91. *Acord d'incoació.*

1. La competència per dictar l'acord d'incoació correspon al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. L'acord d'incoació ha de tenir el contingut que preveu l'article 13.1 del Reglament del procediment per a l'exercici de la potestat sancionadora, amb les especialitats següents:

a) El nomenament d'instructor ha de recaure en un funcionari destinat a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Pot ser nomenat instructor el funcionari que hagi dut a terme les actuacions prèvies de control.

b) Si la complexitat del procediment ho aconsella, el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en dictar l'acord d'incoació o en qualsevol moment de la instrucció del procediment, pot nomenar un o diversos instructors adjunts. Els instructors adjunts han d'actuar sota la direcció de l'instructor principal i han de reunir les mateixes condicions que les exigides per a l'instructor únic o principal; el seu nomenament s'ha de notificar als interessats en els mateixos termes que el d'aquell, amb indicació expressa del règim de recusació establert.

2. L'acord d'incoació s'ha de comunicar a l'instructor nomenat i s'ha de notificar únicament als interessats. Es consideren interessats els qui siguin identificats en l'acord d'incoació com a presumptament responsables.

3. Si s'escau, s'ha de comunicar al denunciant la incoació de l'expedient, sempre que aquest hagi sol·licitat la incoació.

4. Quan el presumpte responsable sigui un auditor de comptes o societat d'auditoria autoritzats originàriament en un Estat membre de la Unió Europea, s'ha de comunicar a l'autoritat supervisora competent de l'Estat de procedència que s'ha acordat la incoació d'un procediment sancionador.

Article 92. *Facultats de l'instructor.*

L'instructor pot sol·licitar que s'emetin tots els informes de caràcter tècnic o jurídic que siguin necessaris, en funció de la complexitat del procediment, per portar-ne a bona fi la instrucció.

Article 93. *Proposta de resolució.*

1. Una vegada instruït l'expedient, l'instructor ha de formular la proposta de resolució, en què s'han de fixar de forma motivada els fets que es declaren provats, la seva qualificació jurídica, així com la infracció que, si s'escau, puguin constituir, la declaració de les persones o entitats que siguin responsables i la sanció que es proposi, o bé s'ha de proposar la declaració de no-existència d'infracció o responsabilitat.

2. En cas que s'hagin nomenat instructors adjunts, la proposta de resolució l'ha de formular l'instructor principal.

3. La proposta de resolució s'ha de notificar als interessats, i s'ha d'acordar el tràmit d'audiència. A la notificació s'hi ha d'adjuntar una relació dels documents que consten en

el procediment a fi que els interessats puguin obtenir-ne les còpies que considerin pertinents.

4. Conclòs el tràmit d'audiència, l'instructor ha d'eleva la proposta de resolució corresponent, juntament amb totes les actuacions, al president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Article 94. *Resolució.*

1. El president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, prèvia submissió de l'expedient, en els casos en què les infraccions estiguin qualificades de molt greus o greus, a la consideració del Comitè d'Auditoria de Comptes, ha de dictar resolució en el termini de tres mesos, a comptar de la data de reunió del Comitè.

2. El president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot ordenar la realització d'actuacions complementàries, d'acord amb el que estableix l'article 20.1 del Reglament del procediment per a l'exercici de la potestat sancionadora, tant amb anterioritat com amb posterioritat a la submissió de l'expedient a la consideració del Comitè d'Auditoria de Comptes, en cas que aquest tràmit sigui procedent. Les actuacions complementàries s'han de practicar en un termini no superior a un mes i els interessats disposen d'un termini d'audiència de set dies a comptar de l'endemà de la notificació del resultat de les actuacions complementàries. El resultat s'ha de sotmetre a la consideració del Comitè d'Auditoria de Comptes, si aquest ho ha requerit prèviament.

El termini per resoldre el procediment queda suspès des de la data de l'acord de realització de les actuacions complementàries, fins a la data de reunió del Comitè d'Auditoria de Comptes, i el termini per dictar resolució a què es refereix l'apartat anterior comença a comptar des de la data de reunió esmentada.

3. No es poden considerar en la resolució altres fets diferents dels determinats en la proposta de resolució, llevat dels que resultin de les actuacions complementàries practicades, si s'escau, d'acord amb el que preveu l'apartat anterior, i sense perjudici de la diferent valoració jurídica que es pugui fer en relació amb l'efectuada en la proposta de resolució.

4. En tot cas, quan el president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes consideri, tant amb anterioritat com amb posterioritat a la submissió de l'expedient a la consideració del Comitè d'Auditoria de Comptes, en cas que aquest tràmit sigui procedent, que la infracció revesteix més gravetat que la determinada en la proposta de resolució, s'ha de notificar als interessats perquè aportin totes les alegacions que considerin pertinents en el termini de quinze dies. Es considera que es dóna aquesta circumstància:

a) Quan es considerin sancionables conductes que en la proposta de resolució s'hagin considerat no sancionables.

b) Quan es canviï la qualificació d'una infracció de lleu a greu o molt greu, o de greu a molt greu.

Article 95. *Acumulació d'expedients i agrupació de subjectes infractors.*

1. S'han d'incoar tants procediments sancionadors com treballs d'auditoria hi hagi respecte als quals s'hagin apreciat indicis d'infracció. No obstant això, quan hi hagi identitat en els motius o circumstàncies que determinin l'apreciació de diverses infraccions, es pot acumular la incoació i instrucció dels diferents procediments.

2. Es poden imposar en una mateixa resolució, resultat d'un sol procediment, les sancions imposades a les societats d'auditoria i a l'auditor de comptes signant de l'informe en nom seu que sigui coresponsable, quan aquelles derivin d'una mateixa infracció, d'acord amb els articles 31 i 36 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

S'ha de procedir de la mateixa manera per imposar sancions a diversos auditors de comptes o societats d'auditoria que hagin actuat conjuntament, quan les sancions derivin d'una mateixa infracció.

CAPÍTOL VI

De la cooperació amb estats membres de la Unió Europea i de la cooperació internacional

Secció 1a Deure de col·laboració amb les autoritats competents dels estats membres de la Unió Europea

Article 96. Deure de col·laboració en l'intercanvi d'informació.

1. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de col·laborar amb les autoritats competents d'altres estats membres mitjançant l'intercanvi de la informació necessària per a l'exercici de les seves funcions d'acord amb el que disposa l'article 42.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. Es pot considerar informació necessària, entre altra, la continguda en els documents següents:

a) Dades de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria requerides per a la inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

b) Data d'inscripció en el Registre i altra informació rellevant.

c) Data de baixa del Registre, motius de la baixa i altra informació rellevant.

d) Informe i documentació relacionada amb les inspeccions dels sistemes de control de qualitat que s'estiguin portant a terme o que hagin finalitzat.

e) Informe i documentació relacionada amb les investigacions que s'estiguin portant a terme o que hagin finalitzat.

f) Informació quant a processos sancionadors que s'estiguin portant a terme o que hagin finalitzat.

Article 97. Sol·licitud d'informació.

1. La sol·licitud d'intercanvi d'informació ha d'incloure una explicació de les raons que justifiquen la sol·licitud i de la finalitat per a la qual s'utilitzarà la informació intercanviada i s'ha de referir a informació necessària per al compliment de les seves funcions i que no es pugui obtenir per altres mitjans.

2. La informació a intercanviar s'ha de trametre en la forma i el termini màxim que s'estableixi entre les autoritats competents dels estats membres.

3. En el cas en què l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes rebi una sol·licitud d'informació, aquesta informació a intercanviar s'ha de trametre en la llengua que consti en el document original que s'ha d'enviar. En els casos en què s'estableixi així entre les autoritats competents dels estats membres, s'hi ha d'adjuntar una traducció no oficial a l'anglès.

Article 98. Utilització de la informació intercanviada.

1. Sense perjudici del que estableixin les disposicions de rang legal, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes només pot utilitzar la informació rebuda per a l'exercici de les seves competències i d'acord amb les finalitats per a les quals pugui haver atorgat el seu consentiment l'autoritat competent que envia la informació.

Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, en compliment del deure de col·laboració establert a la normativa aplicable, hagi de remetre informació rebuda d'una autoritat competent d'un altre Estat membre a una altra autoritat competent en el territori espanyol, és necessària la comunicació prèvia a l'autoritat competent de la qual s'ha rebut la informació.

Quan la informació rebuda contingui dades de caràcter personal ha de ser conforme, a més, amb el que disposen la Llei orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de protecció de dades de caràcter personal, i les seves disposicions de desplegament.

2. Quan la informació rebuda sigui sol·licitada per una altra autoritat competent d'un altre Estat membre, l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pot remetre aquesta informació únicament amb el consentiment previ de l'Estat membre del qual ha rebut la informació a transmetre.

3. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes no pot remetre la informació rebuda d'una autoritat competent d'un altre Estat membre a una autoritat competent d'un tercer país.

En aquest cas s'ha de traslladar la sol·licitud a l'autoritat competent de la qual procedeixi la informació sol·licitada.

Article 99. *Col·laboració en la realització d'actuacions de control.*

1. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes acordi, a sol·licitud de l'autoritat competent d'un altre Estat membre, la realització d'una actuació de control o permeti a personal d'aquesta autoritat competent participar en una actuació de control juntament amb el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, correspon a aquest Institut decidir si exerceix la direcció de l'actuació corresponent que es porti a terme en territori espanyol.

2. En tot cas, s'ha de comunicar a l'autoritat competent que hagi sol·licitat la realització de l'actuació de control el resultat de les actuacions que es portin a terme.

Article 100. *Negativa a la remissió d'informació o a la realització d'una actuació de control.*

En els supòsits, previstos a l'article 43.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, en què l'Institut no faciliti la informació sol·licitada per les autoritats competents d'altres estats membres, o no realitzi una actuació de control o permeti al personal de l'autoritat competent d'un altre Estat membre participar en una actuació de control juntament amb el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, aquest ha de comunicar les causes d'aquesta circumstància a l'autoritat competent sol·licitant en el termini d'un mes a comptar de la recepció de la sol·licitud.

Article 101. *Deures de comunicació.*

1. Quan s'acordi la baixa d'un auditor de comptes o societat d'auditoria del Registre oficial d'auditors de comptes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, aquest ha de comunicar la baixa corresponent i les raons de la baixa a les autoritats competents dels estats membres en els quals l'auditor de comptes o societat d'auditoria estiguin autoritzats per exercir l'activitat d'auditoria de comptes.

Aquesta comunicació s'ha de fer en el termini de quinze dies, a comptar de la inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes.

2. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes conclogui que es poden estar portant a terme o que es poden haver portat a terme en un altre Estat membre activitats contràries a les disposicions nacionals de transposició de la Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig de 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, ho ha de comunicar a l'autoritat competent d'aquell Estat membre en el termini màxim de quinze dies a comptar des que conclogui que aquestes actuacions podrien ser contràries a les disposicions aplicables, i sense perjudici de les competències que pugui exercir l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes rebi una comunicació de l'autoritat competent d'un altre Estat membre sobre l'existència d'indicis d'actuacions a Espanya que es puguin considerar contràries al text refós de la Llei d'auditoria de comptes, al present Reglament i la seva normativa de desplegament, ha de dur a terme les actuacions oportunes, sense perjudici d'haver de comunicar a l'autoritat competent esmentada el resultat de les seves actuacions.

*Secció 2a Supervisió d'auditors de comptes, societats i altres entitats d'auditoria de
tercers països*

Article 102. *Dispenses.*

Els auditors de comptes de tercers països als quals es refereix l'article 9.3 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, així com les societats i altres entitats d'auditoria de tercers països a què es refereix l'article 10.4, poden quedar exempts de les actuacions de control de qualitat atribuïdes a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a l'article 28 del mateix text refós, a condició de reciprocitat, quan estiguin subjectes a sistemes de supervisió pública, control de qualitat i investigació i sancions que hagin estat declarats equivalents per la Comissió Europea, en els termes establerts en els acords de cooperació corresponents.

Secció 3a Coordinació amb autoritats competents de tercers països

Article 103. *Intercanvi d'informació.*

1. L'intercanvi d'informació a què es refereix l'article 43.1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes així com la col·laboració per a la realització d'actuacions de control s'han d'efectuar amb el contingut, els terminis i les formes establerts en l'acord de cooperació corresponent. En l'acord de cooperació es pot adoptar la realització d'una actuació de control o permetre, quan ho prevegi així la decisió corresponent de la Unió Europea i en els termes que contingui, al personal de l'autoritat competent d'un tercer país participar en una actuació de control juntament amb el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

L'acord de cooperació ha de preveure les garanties que estableix la normativa reguladora en relació amb la protecció de dades de caràcter personal i amb el deure de secret.

2. Cada sol·licitud d'informació rebuda d'una autoritat competent d'un tercer país s'ha d'avaluar per determinar si es pot atendre la sol·licitud de remissió d'informació i, en cas contrari, s'ha d'indicar la informació que es pot aportar.

3. Per evitar retards innecessaris es poden trametre parts de la informació segons ho permeti la seva disponibilitat i si el seu enviament resulta adequat.

4. S'ha de rebutjar una sol·licitud d'informació quan:

a) L'accés a la sol·licitud d'informació pugui contravenir les disposicions legals i reglamentàries o altres que siguin aplicables.

b) La remissió de la informació es pugui considerar contrària a l'interès públic.

c) La remissió de la informació pugui perjudicar la sobirania, la seguretat o l'ordre públic.

d) S'hagin iniciat davant les autoritats espanyoles procediments judicials sobre els mateixos fets i contra els mateixos auditors de comptes o societats d'auditoria.

5. En cas que no es pugui atendre una sol·licitud d'informació, se n'ha d'informar l'autoritat competent sol·licitant, indicant les causes de la impossibilitat.

6. Quan l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes acordi amb l'autoritat competent d'un tercer país la realització d'una actuació de control o permeti a personal d'aquesta autoritat competent participar en una actuació de control juntament amb el personal de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, l'actuació de control s'ha de desenvolupar, amb caràcter general, sota la direcció de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes quan es porti a terme en territori espanyol.

CAPÍTOL VII

De les corporacions de dret públic representatives d'auditors

Article 104. *Corporacions de dret públic representatives d'auditors.*

Es consideren corporacions de dret públic representatives d'auditors les entitats de dret públic de les quals formin part els auditors de comptes i les societats d'auditoria que compleixin tots i cada un dels requisits següents:

- a) Que en els seus estatuts figuri com a única, o una de les activitats dels seus membres la d'auditoria de comptes.
- b) Que almenys un 10 per cent dels auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes pertanyin a la corporació.
- c) Que almenys un 15 per cent dels auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes, en la situació que estableix l'article 27.a), siguin membres de la corporació.

Article 105. *Funcions.*

Correspon a les corporacions de dret públic representatives d'auditors exercir les funcions següents:

- a) Elaborar, adaptar i revisar les normes d'auditoria, d'ètica i de control de qualitat intern, per iniciativa pròpia o a instància de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- b) Proposar i portar a terme de manera conjunta els exàmens d'aptitud professional a què es refereix l'article 36 i conforme al que preveu l'article 37.
- c) Organitzar i si s'escau impartir cursos de formació teòrica dels esmentats a l'article 34.2, una vegada que siguin homologats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.
- d) Organitzar i si s'escau impartir activitats de formació continuada, que han de realitzar els auditors de comptes, en els termes que estableix l'article 41, així com fer les verificacions i comunicacions a què es refereixen l'article esmentat i el 42.
- e) Impulsar la col·laboració dels seus membres en la formació pràctica requerida per a l'examen d'aptitud, vigilant que es compleix adequadament, d'acord amb el que preveu l'article 35, i donar el vistiplau en els certificats que expedeixen els seus membres, quan ho prevegin així les disposicions normatives.
- f) Elaborar les normes deontològiques i codis de conducta que han de seguir els seus membres.
- g) Verificar l'observança de les pràctiques i procediments interns d'actuació dels seus membres en l'exercici de l'activitat d'auditoria de comptes, si la seva inobservança comporta mesures disciplinàries en els estatuts respectius.
- h) Proposar a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes la incoació del procediment sancionador, en els termes a què es refereix l'article 78.5 o, si s'escau, comunicar les qüestions o assumptes detectats en l'exercici de les seves funcions que puguin suposar l'incompliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.
- i) Col·laborar amb l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes en totes les qüestions relacionades amb l'activitat d'auditoria de comptes. En particular, poden executar, sota la supervisió i direcció de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, el control de qualitat dels auditors de comptes o societats d'auditoria quan ho acordi així l'Institut, sempre que les persones encarregades directament d'una actuació de control de qualitat sobre un auditor de comptes o societat d'auditoria no hagin col·laborat en la implementació i disseny del sistema de control de qualitat intern dels mateixos auditors de comptes o societats d'auditoria durant els tres anys immediatament anteriors a l'execució del control de qualitat.

j) Qualsevol altres previstes en els seus estatuts que tinguin per objecte el millor compliment del que disposen el text refós de la Llei d'auditoria de comptes i aquest Reglament.

Article 106. *De l'accés a la documentació i deure de comunicació de les corporacions de dret públic representatives d'auditors.*

1. Als efectes del que disposa l'article 105, lletres g) i i) anterior, les corporacions de dret públic representatives d'auditors poden accedir a la documentació referent a cada auditoria, i queden subjectes a l'obligació que estableix l'article 25.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. Les corporacions de dret públic han de posar en coneixement de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes els plans d'actuació i les actuacions iniciades a què es refereixen les lletres g) i i) de l'article anterior, així com el resultat d'aquests.

Disposició addicional primera. *Auditoria dels comptes anuals de les entitats per raó de la seva dimensió.*

En desplegament de la disposició addicional primera, apartat 1.f) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, i sense perjudici del que estableixin altres disposicions legals, les entitats, de qualsevol naturalesa jurídica, i sempre que hagin de formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que els sigui aplicable, estan obligades a sotmetre a auditoria, en els termes que preveu l'article 1.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, els comptes anuals dels exercicis socials en què, d'acord amb el que estableix l'article 257 del text refós de la Llei de societats de capital, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol, no concorrin les circumstàncies previstes per poder formular balanç abreujat, i ho han de fer en el model normal.

Disposició addicional segona. *Auditoria de comptes anuals de les entitats perceptores de subvencions o ajudes amb càrrec als pressupostos de les administracions públiques o a fons de la Unió Europea.*

1. En desplegament del que disposa la disposició addicional primera, apartat 1.e) del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, i sense perjudici del que estableixin altres disposicions legals, les entitats, de qualsevol naturalesa jurídica i sempre que hagin de formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que els sigui aplicable, que durant un exercici social hagin rebut subvencions o ajudes amb càrrec als pressupostos de les administracions públiques o a fons de la Unió Europea, per un import total acumulat superior a 600.000 euros, estan obligades a sotmetre a auditoria els comptes anuals corresponents a aquell exercici i als exercicis en què es realitzin les operacions o executin les inversions corresponents a les subvencions o ajudes esmentades, en els termes que estableix l'article 1.2 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. Es consideren rebudes les subvencions o ajudes, als efectes d'aquesta disposició, en el moment en què hagin de ser registrades en els llibres de comptabilitat de l'empresa o entitat, conforme al que estableixi en aquest sentit la normativa comptable que li sigui aplicable.

3. S'entenen per subvencions o ajudes, als efectes d'aquesta disposició, les considerades com a tals a l'article 2 de la Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions.

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

1. En desplegament del que disposa la disposició addicional primera, apartat 1.e), del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, i sense perjudici del que estableixin altres disposicions legals, les entitats, de qualsevol naturalesa jurídica i sempre que hagin de

formular comptes anuals conforme al marc normatiu d'informació financera que els sigui aplicable, que durant un exercici econòmic hagin subscrit amb el sector públic els contractes que preveu l'article 2 de la Llei 30/2007, de 30 d'octubre, de contractes del sector públic, per un import total acumulat superior a 600.000 euros, i aquest representi més del 50% de l'import net de la seva xifra anual de negocis, estan obligades a sotmetre a auditoria els comptes anuals corresponents a aquell exercici social i els del següent a aquell, en els termes que estableix l'article 1, apartat 2, del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

2. Es consideren realitzades les actuacions esmentades a l'apartat anterior, als efectes d'aquesta disposició, en el moment en què hagi de ser registrat el dret de cobrament corresponent en els llibres de comptabilitat de l'entitat, d'acord amb el que disposi en aquest sentit el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable.

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

El nomenament d'auditors en les entitats subjectes a l'obligació d'auditar els comptes anuals, per les circumstàncies que preveuen les disposicions addicionals primera, segona i tercera d'aquest Reglament, l'han de fer les persones o òrgans als quals correspongui aquesta competència, de conformitat amb les normes aplicables a cada una d'elles segons la seva naturalesa jurídica, abans que finalitzi l'exercici social per auditar.

Els períodes de nomenament i contractació d'auditors es regeixen pel que estableix a aquests efectes l'article 19 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes. No es poden revocar els auditors abans que finalitzi el període per al qual van ser nomenats, llevat que hi hagi una causa justa, considerant com a tal, en tot cas, l'extinció de l'obligació d'auditar els comptes anuals de l'entitat.

Disposició addicional cinquena. Auditoria en entitats del sector públic.

1. Els treballs d'auditoria sobre comptes anuals o altres estats financers o documents comptables d'entitats que formen part del sector públic estatal, autonòmic o local i estan atribuïts legalment als òrgans públics de control de la gestió econòmica financera del sector públic en l'exercici de les seves competències es regeixen per les seves normes específiques, i no és aplicable a aquests treballs el que estableix la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

El que disposa el paràgraf anterior també és aplicable per als treballs de col·laboració que puguin realitzar els auditors de comptes o de societats d'auditoria inscrits en el Registre oficial d'auditors, en virtut de contractes subscrits per aquests òrgans públics de control i en execució de la planificació anual d'auditories dels òrgans esmentats.

Els informes a què es refereix aquest apartat que puguin emetre auditors de comptes o societats d'auditoria sobre entitats públiques no es poden identificar com d'auditoria de comptes, ni la seva redacció o presentació poden generar confusió respecte a la seva naturalesa com a treball d'auditoria de comptes.

2. No obstant l'apartat anterior, en els casos en què en els dits contractes subscrits entre els òrgans públics de control i els auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes s'inclouï, al costat de la col·laboració en la realització de l'auditoria pública, l'emissió d'un informe d'auditoria de comptes dels que preveu l'article 1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, destinat a atendre determinades exigències previstes en normes sectorials o per altres raons d'índole mercantil o financera, com ara la concurrència a licitacions internacionals o per obtenir recursos en mercats financers, els informes d'auditoria de comptes que puguin emetre els auditors de comptes o societats d'auditoria a aquests efectes estan subjectes al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

3. Els treballs d'auditoria de comptes realitzats per un auditor de comptes o societat d'auditoria inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes sobre els comptes anuals o

estats financers o altres documents comptables d'entitats integrants del sector públic estatal, autonòmic o local que, conforme a la seva normativa aplicable, estan obligades legalment a sotmetre els seus comptes anuals a l'auditoria de comptes que preveu l'article 1 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, estan subjectes al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes. En particular, estan inclosos en aquest apartat els treballs d'auditoria realitzats per un auditor de comptes o societat d'auditoria inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes sobre els comptes anuals de les societats mercantils que pertanyen al sector públic subjectes a l'obligació de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria conforme a la normativa mercantil.

Disposició addicional sisena. *Pertinença a diverses corporacions de dret públic i ingrés en el Registre de certes corporacions.*

1. Quan els auditors de comptes o societats d'auditoria pertanyin simultàniament a més d'una corporació de dret públic representativa d'auditors, han d'optar per una d'elles als efectes del que disposa aquest Reglament. La informació que se sol·licita en els apartats 1.b) i 2.b) de l'article 79 ha d'esmentar únicament la corporació de dret públic per la qual s'ha optat.

2. L'ingrés de les persones físiques en el Registre oficial d'auditors dependent del Consell Superior de Col·legis Oficials de Titulats Mercantils d'Espanya s'ha de fer mitjançant la realització i superació de l'examen aptitud professional, el desenvolupament del qual s'efectua en el capítol II, secció 2a, d'aquest Reglament, pels qui compleixin els requisits que estableix l'article 8 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

També es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors les societats d'auditoria que compleixin els requisits que estableix l'article 10 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

3. L'ingrés de les persones físiques en el Registre general d'auditors dependent del Consell General de Col·legis d'Economistes d'Espanya s'ha de fer mitjançant la realització i superació de l'examen d'aptitud professional, el desenvolupament del qual s'efectua en el capítol II, secció 2a, d'aquest Reglament, pels qui compleixin els requisits que estableix l'article 8 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

També es poden inscriure en el Registre oficial d'auditors les societats d'auditoria que reuneixin els requisits que estableix l'article 10 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

Disposició addicional setena. *Transparència i publicitat.*

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha d'elaborar i publicar anualment un informe en què es reflecteixi la seva actuació, tant en l'àmbit de la comptabilitat com en el de l'auditoria de comptes, així com la seva gestió.

En relació amb l'activitat d'auditoria de comptes, s'han d'incloure, com a mínim:

a) Els programes o plans d'actuació de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

b) La memòria d'activitats, en què s'han de reflectir els resultats generals i les conclusions obtingudes del control de l'activitat i un resum explicatiu de les actuacions desenvolupades en exercici de les seves competències disciplinàries.

c) La seva situació i evolució.

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

1. En desplegament del que disposa la disposició final primera del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, en el primer paràgraf, i sense perjudici del que estableixin altres disposicions legals, s'estableix com un dels sistemes o procediments de coordinació entre els òrgans o institucions públiques que tinguin atribuïdes legalment competències de control i supervisió sobre empreses i entitats que sotmetin els seus comptes anuals a

auditoria de comptes i els auditors de comptes de les empreses i entitats esmentades, la facultat d'exigir a aquestes empreses i entitats que, prèvia sol·licitud als seus auditors de comptes, circumstància que ha de figurar en el contracte d'auditoria de comptes anuals, se li remeti un informe complementari al d'auditoria de comptes anuals que contribueixi al millor exercici de les funcions de supervisió i control. A aquests efectes, els auditors de comptes han d'elaborar l'informe complementari al d'auditoria dels comptes anuals, que s'ha de desenvolupar dins l'àmbit de l'auditoria esmentada i l'elaboració del qual s'ha de subjectar en cada cas a la norma tècnica d'auditoria corresponent.

2. L'obligació dels auditors de comptes d'entitats sotmeses al règim de supervisió de comunicar ràpidament per escrit al Banc d'Espanya, a la Comissió Nacional del Mercat de Valors i a la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions, així com als òrgans autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, segons correspongui, qualsevol fet o decisió rellevant sobre l'entitat o institució auditada, a què es refereix el segon paràgraf de la disposició final primera del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, s'ha de complir en un termini màxim de deu dies des del moment en què es tingui coneixement efectiu que s'han produït aquests fets o decisions.

3. Així mateix, l'obligació dels auditors de comptes, a què es refereix el paràgraf tercer de la disposició final primera del text refós de la Llei d'auditoria de comptes, d'enviar còpia de l'informe d'auditoria dels comptes anuals a les autoritats supervisoras esmentades a l'apartat anterior, en el cas que hagi transcorregut el termini d'una setmana des de la data de lliurament de l'informe d'auditoria a l'entitat auditada per part de l'auditor, sense que aquesta n'hagi fet la remissió corresponent a les autoritats esmentades, s'ha de complir dins els deu dies següents a la finalització de la mateixa setmana.

4. Les dades, els informes, els antecedents i la resta de la informació obtinguda pels òrgans i institucions públiques en virtut del que disposa aquesta disposició addicional només es poden utilitzar per als fins de control i supervisió encomanats a les institucions esmentades. Les informacions que els òrgans i institucions públiques, per al compliment de les seves funcions, hagin de facilitar als auditors de comptes de les empreses i entitats subjectes a la seva supervisió i control queden exceptuades del deure de secret al qual, si s'escau, aquests òrgans i institucions estiguin subjectes, conforme a la seva normativa legal respectiva.

Disposició addicional novena. *Formulació de consultes.*

1. Les persones amb competències per a la formulació de comptes anuals o la seva verificació poden efectuar consultes degudament documentades a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, respecte de l'aplicació de les normes contingudes en el marc normatiu d'informació financera aplicable i de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, dins l'àmbit de competències de l'Institut.

2. La consulta ha de comprendre tots els antecedents i circumstàncies necessaris perquè l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes es pugui formar el judici degut. En cas contrari, aquest organisme pot rebutjar les consultes que es formulin.

3. La contestació té caràcter de mera informació i en cap cas constitueix un acte administratiu, i els interessats no hi poden entaular cap recurs en contra.

4. La competència per resoldre les consultes és del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, el qual, per la rellevància i l'interès de les qüestions suscidades en una determinada consulta, les pot sotmetre a consideració del Comitè d'Auditoria de Comptes o del Consell de Comptabilitat, en el marc de les seves competències respectives.

5. Sense perjudici que les consultes reiterades sobre un mateix assumpte puguin instar l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes a elaborar una resolució d'aplicació general, les consultes es poden publicar en el Butlletí de l'Institut o a la seva pàgina web, sempre que es consideri que tenen interès general.

La publicació de les resolucions o consultes no ha de contenir, en cap cas, les dades referents al domicili de les persones juridicoprivades, empresaris individuals o professionals afectats per la resolució o consulta.

Disposició addicional desena. *«Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes».*

1. Correspon a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes l'edició, la publicació i la distribució del Butlletí Oficial de l'organisme i ostenta les funcions tècniques, econòmiques i administratives en aquest aspecte.

2. El Butlletí ha de contenir:

a) Totes les dades la publicació de les quals en el Butlletí sigui exigida pel text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aquest Reglament o qualsevol altra disposició.

b) Informació relativa al Registre oficial d'auditors de comptes.

c) Tota la informació que l'Institut consideri d'interès, per la seva relació amb la comptabilitat i l'activitat d'auditoria de comptes, entre les quals s'han d'incloure les disposicions relatives a aquestes matèries.

3. La publicació del Butlletí ha de tenir, almenys, periodicitat trimestral i s'ha de fer mitjançant els suports que facilitin el màxim accés al seu contingut.

4. En cas que el Butlletí sigui objecte de publicació electrònica, s'han d'adoptar les mesures tècniques necessàries per evitar la indexació i recuperació automàtica de publicacions a través de motors de cerca des d'Internet.

Disposició addicional onzena. *Acords d'intercanvi d'informació amb tercers països atenent el principi de reciprocitat.*

L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes ha de publicar en el seu Butlletí Oficial i a la seva pàgina d'Internet una relació dels tercers països amb els quals hi hagi acords d'intercanvi d'informació, sobre la base de la reciprocitat, conforme al que preveu l'article 43 del text refós de la Llei d'auditoria de comptes.

Disposició addicional dotzena. *Composició dels òrgans col·legiats de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.*

1. El Comitè d'Auditoria de Comptes està presidit pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes i compost, juntament amb ell, per 13 vocals designats pel ministre d'Economia i Hisenda, amb la distribució següent:

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

b) A proposta del ministre d'Economia i Hisenda, un representant de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat.

c) A proposta del ministre de Justícia, un membre de la carrera judicial o fiscal o advocat de l'Estat o registrador mercantil.

d) A proposta del governador del Banc d'Espanya, un representant d'aquesta institució.

e) A proposta del president de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, un representant d'aquest organisme i un analista d'inversions.

f) A proposta del director general d'Assegurances i Fons de Pensions, un representant d'aquesta Direcció General.

g) A proposta dels presidents de les corporacions de dret públic representatives d'auditors, quatre representants d'aquestes.

h) A proposta del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, un catedràtic d'universitat i un expert de prestigi reconegut en matèria comptable i d'*auditoria de comptes*.

Actua com a secretari del Comitè d'Auditoria de Comptes, amb veu i sense vot, el secretari general de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

El president pot convidar a les reunions del Comitè d'Auditoria de Comptes experts en la matèria, quan ho consideri oportú.

2. El Consell de Comptabilitat està presidit pel president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, que té vot de qualitat, i està compost, juntament amb ell, per quatre vocals designats pel ministre d'Economia i Hisenda amb la distribució següent:

- a) A proposta del governador del Banc d'Espanya, un representant d'aquesta institució.
- b) A proposta del president de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, un representant d'aquesta.
- c) A proposta del director general d'Assegurances i Fons de Pensions, un representant d'aquesta Direcció General.
- d) A proposta del ministre d'Economia i Hisenda, un representant d'aquest departament, que assisteix a les reunions amb veu i sense vot.

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

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

- a) A proposta del ministre de Justícia, un representant d'aquest departament.
- b) A proposta del ministre d'Economia i Hisenda, un representant de la Intervenció General de l'Administració de l'Estat i un representant de la Direcció General de Tributs.
- c) A proposta del governador del Banc d'Espanya, un representant d'aquesta institució.
- d) A proposta del president de la Comissió Nacional del Mercat de Valors, un representant de la Comissió, un representant dels usuaris d'informació comptable i un representant de les associacions o organitzacions representatives dels emissors d'informació econòmica de les empreses.
- e) A proposta del president de l'Institut Nacional d'Estadística, un representant de l'Institut.
- f) A proposta del director general d'Assegurances i Fons de Pensions, un representant d'aquesta Direcció General.
- g) A proposta del president del Consell General de Col·legis d'Economistes d'Espanya, un representant del mateix Consell.
- h) A proposta del president del Consell Superior de Col·legis Oficials de Titulats Mercantils d'Espanya, un representant del mateix Consell.
- i) A proposta del president de l'Institut de Censors Jurats de Comptes d'Espanya, un professional de l'auditoria.
- j) A proposta del president de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, un representant d'aquest Institut, un representant de la universitat, un representant de les associacions emissores de principis i criteris comptables i un màxim de cinc persones de prestigi reconegut en matèria comptable.

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

4. Els òrgans col·legiats recollits en aquesta disposició addicional es regeixen pel que disposa el capítol II del títol II de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Disposició transitòria primera. *Cursos de formació teòrica.*

1. A l'efecte de considerar complert el requisit relatiu al seguiment dels cursos d'ensenyament teòric a què es refereix l'article 34 d'aquest Reglament, s'admeten els cursos de formació d'auditors homologats per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, d'acord amb la normativa anterior, sense perjudici de l'obligació de les persones

que els hagin realitzat d'actualitzar els coneixements adquirits i d'examinar-se en la primera fase de l'examen de les matèries que al seu moment no van cursar.

2. Els qui tinguin els títols esmentats a la disposició transitòria tercera del text refós de la Llei d'auditoria de comptes poden completar la seva formació, en funció de la titulació corresponent, i obtenir la dispensa a què es refereix l'article 36 d'aquest Reglament acreditant a aquest efecte, mitjançant certificat acadèmic d'estudis, la superació de les matèries necessàries impartides en una titulació oficial amb validesa en tot el territori nacional, de les que conté l'article 34 de la Llei orgànica 6/2001, de 21 de desembre, d'universitats, sempre que aquesta possibilitat estigui prevista en l'homologació realitzada per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

3. Mentre la Unió Europea no adopti les normes internacionals d'auditoria a què es refereix l'article 34.1 d'aquest Reglament, els cursos de formació teòrica n'han de promoure el coneixement general.

Disposició transitòria segona. *Formació pràctica.*

El que estableix l'article 35 d'aquest Reglament relatiu al deure d'adquirir formació pràctica s'exigeix a partir de l'1 de gener de 2015.

La formació pràctica adquirida fins a aquesta data s'ha d'acreditar d'acord amb la normativa vigent fins a la data d'entrada en vigor d'aquest Reglament continguda a l'article 25.3 del Reial decret 1636/1990, de 20 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de desplegament de la Llei d'auditoria de comptes.

Disposició transitòria tercera. *Informació a remetre.*

L'obligació de remetre informació a l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per mitjans electrònics a què es refereix l'article 79 d'aquest Reglament és exigible a partir de l'1 de gener de 2013.

Disposició transitòria quarta. *Fiança.*

1. La fiança que han de prestar els auditors de comptes i societats d'auditoria ha de complir el règim que estableix l'article 55 a partir de l'1 de gener de 2013.

2. Les pòlisses d'assegurança de responsabilitat civil que se subscriuguin a partir de la data d'entrada en vigor d'aquest Reglament no poden deixar de cobrir la responsabilitat corresponent als informes d'auditoria de comptes signats fins a la data esmentada, dins els límits que preveuen els apartats 2 i 3 de l'article 35 del Reglament d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial decret 1636/1990, de 20 de desembre.

Disposició transitòria cinquena. *Periodicitat en el control de qualitat.*

La periodicitat a què es refereix l'article 74.1 d'aquest Reglament es comença a comptar des de l'inici de l'any següent al de l'entrada en vigor d'aquest Reglament.

Disposició transitòria sisena. *Treballs diferents d'auditoria encomanats per disposicions legals a auditors de comptes.*

Tots els treballs que, sense tenir la consideració d'auditoria de comptes, estiguin atribuïts per disposicions legals als auditors de comptes inscrits en el Registre oficial d'auditors de comptes, s'han de seguir fent aplicant les normes tècniques específiques publicades per resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, fins que les corporacions representatives d'auditors no aprovin conjuntament les guies, a què es refereix l'article 3.2 d'aquest Reglament, i siguin publicades per l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

Disposició transitòria setena. *Procediments sancionadors.*

Els procediments sancionadors administratius regulats en aquest Reglament iniciats abans de la seva data d'entrada en vigor continuen regint-se per les normes contingudes en el règim anterior, sense perjudici del que disposa l'article 128 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

Disposició transitòria vuitena. *Formació continuada.*

L'obligació que preveu l'article 42 d'aquest Reglament de retre informació sobre les activitats i cursos de formació continuada és exigible a partir de l'1 d'octubre de 2013 i per als dotze mesos anteriors.

Disposició final única. *Corporacions de dret públic representatives d'auditors de comptes i societats d'auditoria.*

En la mesura que compleixin els requisits que estableix l'article 104 d'aquest Reglament, tenen la consideració de representatives als efectes del que disposa la normativa reguladora de l'auditoria de comptes, com a mínim:

- a) El Consell General de Col·legis d'Economistes d'Espanya.
- b) El Consell Superior de Col·legis Oficials de Titulats Mercantils d'Espanya.
- c) L'Institut de Censors Jurats de Comptes d'Espanya.
- d) El Consell General d'Economistes que es constitueixi d'acord amb la disposició transitòria segona de la Llei 30/2011, de 4 d'octubre, sobre la creació del Consell General d'Economistes, en substitució de les corporacions a què es refereixen les lletres a) i b), que queden dissoltes conforme a la disposició esmentada.