

47 preguntas sobre el Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas

INTRODUCCIÓN	5
ABREVIATURAS	6
1. ¿Cuándo entra en vigor el RLAC?	8
ASPECTOS GENERALES	10
Obligaciones de comunicación del auditor ante la no emisión de informe, renuncia, rescisión y revocación	10
2. ¿Qué precisiones introduce el RLAC en relación a las obligaciones de comunicación en los supuestos de falta de emisión del informe de auditoría o de renuncia al contrato de auditoría y de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor?	10
Auditoría de grupos	11
3. ¿Cómo debe documentar el auditor de las cuentas anuales consolidadas la evaluación y revisión del trabajo realizado por otros auditores en relación con las auditorías de las entidades que formen parte del conjunto consolidable?	11
4. ¿Qué obligaciones de comunicación tiene el auditor de las cuentas anuales consolidadas ante la imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores en relación con la información financiera de las entidades que forman parte del conjunto consolidable?	12
ROAC	13
5. ¿Se han modificado las situaciones (categorías) en las que puede inscribirse un auditor en la sección del ROAC correspondiente a personas físicas?	13
Información periódica a remitir al ICAC	13
6. En la información periódica a remitir por los auditores al ICAC (entiéndase modelos 02 y 03), ¿qué novedades relevantes introduce el RLAC?	13
Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas	14
7. En relación a la formación práctica requerida para el acceso al ROAC, ¿cómo se establece su duración mínima y qué periodo puede computarse antes de superar el programa de enseñanza teórica?	14
Formación continuada	15
8. ¿Qué novedades introduce el RLAC en la manera de computar la formación continuada?	15
Comisión de auditoría	15
9. ¿Resulta obligatoria la emisión del informe adicional a la Comisión de Auditoría, en EIP, en cualquier trabajo que tenga la naturaleza de auditoría de cuentas?.....	15
Comunicación a las autoridades nacionales supervisoras	15

10. ¿De qué plazo dispone el auditor para comunicar a las autoridades nacionales supervisoras de las EIP auditadas la información a la que se refiere el art. 12.1 del RUE (EIP)?	15
Informe anual de transparencia	16
11. ¿Qué forma y plazo establece el RLAC para que el auditor comunique al ICAC la publicación en su web del informe anual de transparencia?.....	16
12. ¿Qué nivel de desglose adicional exige el RLAC sobre la información a detallar en el informe anual de transparencia, relativa al volumen total de negocios del auditor y de los miembros de su red?	16
Infracciones y sanciones	16
13. ¿En qué situaciones el contenido del informe adicional para la Comisión de Auditoría, el informe anual de transparencia y las comunicaciones a las autoridades supervisoras, se considera sustancialmente incorrecto o incompleto, constituyendo por tanto, su emisión o publicación, una infracción?.....	16
14. ¿En qué situaciones la información contenida en los modelos 02/03 se considera sustancialmente incorrecta o incompleta, constituyendo por tanto su presentación una infracción?.....	17
15. ¿Cómo es considerado en el régimen de infracciones el hecho de no haber dispuesto de los recursos necesarios y adecuados para aceptar y realizar un trabajo de auditoría?.....	17
16. ¿Cuándo la no implantación de los requerimientos de mejora comunicados al auditor como resultado de una actuación inspectora, se convierte en infracción?.....	18
INDEPENDENCIA	19
Principio general de independencia	20
17. ¿Cuándo deberá abstenerse el auditor de realizar la auditoría de cuentas de una entidad por motivos relacionados con su independencia?.....	20
18. ¿Cuándo se entiende que el auditor ha participado en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada?	21
19. ¿Qué debe entenderse por conflictos de intereses a efectos de independencia del auditor?	22
Identificación de amenazas - Aplicación de medidas de salvaguarda	22
20. ¿Qué aporta el RLAC al enfoque de amenazas y medidas de salvaguarda?	22
21. En caso de que se detecten amenazas provenientes de entidades vinculadas a la entidad auditada, ¿qué deberá tener en consideración el auditor para evaluar el grado de riesgo en el que resulta comprometida su independencia?	23
22. ¿Cómo debe documentarse el análisis efectuado?	23
Incompatibilidades y particularidades de las normas de extensiones	24
23. ¿Cómo queda definido lo que es “interés significativo directo”? ¿Qué se entiende por “instrumentos financieros” a efectos de los requisitos de independencia?.....	24
24. ¿Cómo se mide la importancia de situaciones, servicios u otra información afectada?.....	26
25. ¿Qué se entiende por servicios de valoración que generan una causa de incompatibilidad si se prestan a la entidad auditada?	27
26. ¿Cómo se desarrolla en el RLAC el concepto de red del auditor?.....	28

27. ¿Qué aspectos ha tratado el RLAC sobre las entidades vinculadas a la entidad auditada y sobre familiares y personas o entidades relacionadas con el auditor, incluidas aquellas pertenecientes a la red del auditor?	29
28. ¿Cuándo se va a considerar que existen relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión del auditor o su red?	31
29. ¿Qué hacer cuando la tenencia o realización de operaciones con instrumentos financieros es por circunstancias sobrevenidas?	32
Honorarios	33
30. ¿Bajo qué circunstancias podrán modificarse los honorarios de auditoría? ¿En qué casos deben documentarse las razones que justifican la nueva estimación?	33
31. ¿Qué aspectos se han precisado respecto a la causa de abstención por honorarios percibidos?	33
Obligaciones y actuaciones respecto a la comisión de auditoría de la EIP en relación con la independencia del auditor	35
32. ¿Qué obligaciones tienen los auditores respecto a las comisiones de auditoría de las EIP que auditen?	35
33. ¿Qué aspectos deben comunicarse a la comisión de auditoría de la EIP en relación con la independencia del auditor?	36
Rotación externa: auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditan EIP	37
34. ¿Está sujeta la coauditoría a la duración mínima de tres años del contrato inicial?... ..	37
Rotación interna: auditores principales responsables en la auditoría de EIP.....	37
35. ¿Cómo quedan los requisitos de rotación de los auditores principales responsables en la auditoría de una EIP?.....	37
ORGANIZACIÓN INTERNA Y DEL TRABAJO	38
Organización interna	39
36. ¿Qué supone la organización interna para los auditores?.....	39
37. ¿Qué características deben tener cada uno de los requerimientos de la organización interna?	39
38. ¿Se han determinado requisitos simplificados para quienes realizan exclusivamente auditorías de entidades pequeñas?	40
39. ¿Se han determinado requisitos más amplios para quienes auditan EIP?	40
40. ¿Qué controles deben implementarse para la conservación y custodia de la documentación?	41
SCCI	42
41. ¿Qué requisitos deben reunir las personas con responsabilidad en el SCCI?	42
42. ¿Cuáles son las principales novedades que incorpora el RLAC en los distintos elementos del SCCI?	42
43. ¿Cómo regula el RLAC la externalización de actividades?	43
44. ¿Quiénes deben tener a su disposición las políticas y procedimientos de la organización interna del auditor?	43
Documentación de auditoría.....	43

45. ¿Qué cambios ha introducido el RLAC en relación a la documentación del trabajo de auditoría?	43
46. ¿En qué circunstancias el plazo de conservación del archivo de auditoría superaría los 5 años que señala el art. 30 de la LAC?	44
Registros obligatorios	44
47. ¿Qué novedades incorpora el RLAC en relación a los registros obligatorios regulados en el art. 29 de la LAC?	44
Anexo - Relación de artículos del LAC, RLAC y RUE (EIP)	46

INTRODUCCIÓN

Con el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero se aprueba, casi cinco años y medio después de la publicación de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, su correspondiente desarrollo reglamentario, con una entrada en vigor el 31 de enero del 2021, si bien con determinadas precisiones y excepciones reguladas en la disposición final segunda del Real Decreto y las disposiciones transitorias primera a cuarta y sexta del propio RLAC.

La sistemática y ordenación de los artículos seguida en este desarrollo reglamentario es la misma que la contenida en la Ley pero sólo incluyendo aquellos preceptos legales que precisan de desarrollo reglamentario. En este sentido precisa el preámbulo que en el desarrollo reglamentario se han incorporado las modificaciones necesarias para adaptarse a las disposiciones contenidas en la Ley, pero que también se han realizado ciertas modificaciones en algunos aspectos no modificados en la Ley por estimarlos necesarios para guardar coherencia y consistencia con la terminología y tratamiento empleados en la propia Ley o en las normas de auditoría o por razones de mejora técnica aconsejadas por la práctica.

Tanto por la forma en que se ha realizado este desarrollo reglamentario como por el lapsus de tiempo desde la fecha de publicación de la Ley, estimamos que puede ser de interés este documento en el que se resume, en forma de preguntas, las modificaciones a nuestro entender más relevantes. Con el fin de facilitar la consulta del documento se ha estructurado en los cuatro grandes bloques que se detallan a continuación, separando dentro de cada bloque en una pregunta específica, cuando se ha estimado necesario, los desarrollos reglamentarios particulares aplicables a las entidades de interés público:

Fecha de entrada en vigor: En este apartado se resume en forma de esquema la entrada en vigor, así como las precisiones y excepciones realizadas por las diferentes disposiciones tanto del Real Decreto como del propio Reglamento, fechas que deberemos considerar en todo momento para un debido cumplimiento de las disposiciones reglamentarias.

Aspectos generales: Este apartado del documento es el equivalente a un “cajón de sastre” en el que se resumen los desarrollos reglamentarios de la Ley que se han considerado relevantes para el ejercicio de la auditoría, diferentes a los que corresponden a independencia y a organización interna y del trabajo.

Se resumen en este apartado, mediante 16 preguntas, entre otros, precisiones en relación con las obligaciones de comunicación ante la no emisión de informe, renuncia o rescisión, los cambios que se han operado en las categorías del ROAC, novedades relevantes en la información periódica a remitir al ICAC, obligaciones en relación a los requisitos de formación práctica para acceso al ROAC o en relación a la formación continuada, etc. Merece destacarse en este apartado el desarrollo realizado en relación a las auditorías de grupos para precisar “la documentación que el auditor del grupo debe tener respecto a la revisión y evaluación del trabajo realizado por los auditores de las entidades que forman parte del conjunto consolidable”, obligaciones que responden al mayor alcance de la regulación establecida en la propia Ley de auditoría y también que se incluye un nuevo artículo para establecer el plazo y forma de la comunicación al ICAC de la imposibilidad de revisar el trabajo de otros auditores, mediante un escrito que detalle las circunstancias que impidan tal revisión.

Independencia: El desarrollo reglamentario de la parte correspondiente a independencia es, sin ninguna duda, la parte más esperada de este Reglamento por las dificultades que ha supuesto durante estos años interpretar aspectos relevantes y complejos, regulados en la Ley de auditoría y sin desarrollo en el anterior Reglamento. Ello queda reflejado en este documento con 19 preguntas que tratan la práctica totalidad de los aspectos relacionados con la independencia: desde el principio general y la aplicación de medidas de salvaguarda cuando se identifican

amenazas, siguiendo con el desarrollo de cómo deben entenderse determinadas incompatibilidades y cómo deben interpretarse determinadas extensiones y finalizando con aspectos concretos relacionados con las auditorías de las entidades de interés público como son los las obligaciones y actuaciones respecto a la comisión de auditoría o la rotación de auditores. Advertir, en este sentido, que en ningún caso este documento supone un análisis exhaustivo de todos los artículos de la Ley y el Reglamento de Auditoría sobre independencia de todos los artículos de la Ley y el Reglamento de Auditoría y, por tanto, no debería utilizarse para evaluar el cumplimiento de los requerimientos de independencia en los diferentes encargos. La comisión de independencia del ICJCE ha elaborado material específico disponible en la página web e impartirá cursos de formación sobre independencia.

Organización interna y del trabajo: La publicación de la Ley supuso la incorporación a nuestra normativa del concepto de organización interna, que es más amplio que el del sistema de control de calidad interno, elevando por tanto a rango normativo el contenido mínimo de ese sistema e incorporando nuevos requerimientos que hasta la publicación de este Reglamento o bien no estaban en la norma de control de calidad interno de los auditores o sólo estaban en el material de aplicación y otro material explicativo. Señalar en este sentido, que en la disposición final segunda del Reglamento se establece un plazo máximo de tres meses desde su entrada en vigor, para adaptar las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas a lo establecido tanto en la Ley como en el Reglamento que se acaba de publicar. Asimismo, se espera una modificación de la normativa de calidad como resultado de la adopción de las normas internacionales de gestión de la calidad recién publicadas, si bien por el momento, no se ha establecido un plazo para ello.

Si bien las preguntas planteadas en este documento no son en ningún caso un sustituto del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que deberá ser leído y estudiado en profundidad, ni pretende en ningún caso ser una relación exhaustiva de todas las posibles cuestiones que el legislador ha matizado, si esperamos que sirva de ayuda para situar cuales son las modificaciones, a nuestro entender, más relevantes.

Como siempre podéis contar con el soporte del departamento técnico y de calidad para ampliar, aclarar o comentar lo que estiméis oportuno.

ABREVIATURAS

Art.	Artículo o artículos
BOE	Boletín Oficial de Estado
EIP	Entidades de Interés Público
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
LAC	Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas
NCCI	Norma de Control Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España
NOFCAC	Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas
RLAC	Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas
RUE (EIP)	Reglamento (UE) N.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las EIP.
SCCI	Sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

Adicionalmente de las abreviaturas anteriores, con el fin de simplificar la redacción de este cuaderno técnico las referencias realizadas a auditor deben entenderse a auditor de cuentas y a sociedad de auditoría, conceptos debidamente definidos en los artículos 3.3. y 3.4. de la LAC.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR

1. ¿Cuándo entra en vigor el RLAC?

La Disposición final segunda del real decreto que aprueba el RLAC establece su entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, es decir el **31 de enero de 2021**, precisando la Disposición transitoria sexta del propio RLAC que lo establecido en el Capítulo I *De las modalidades de auditoría de cuentas* (título I *De la auditoría de cuentas*) y en los capítulos II *De independencia* y VI *De la auditoría de entidades de interés público* (título II *Del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas*) será aplicable para los trabajos de auditoría de cuentas anuales y otros estados financieros o documentos contables correspondientes a ejercicios económicos que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto por el que se aprueba este reglamento.

La Disposición final segunda antes referida establece también las siguientes excepciones a la fecha de entrada en vigor general:

Entrada en vigor	
Lo dispuesto sobre honorarios en los art. 62 <i>Honorarios</i> y 63 <i>Dependencia financiera y económica</i> , apartado 2	Nuevos contratos que se firmen o se prorroguen a partir del 31 de enero de 2021
Lo dispuesto en el art. 65. Garantía financiera, respecto a su cuantía mínima	1 de julio de 2021
Capítulo IV <i>Organización interna</i> , del Título II: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Art. 66. <i>Organización interna de los auditores de cuentas.</i> ▪ Art. 67. <i>Sistema de control de calidad interno.</i> ▪ Art. 68. <i>Proporcionalidad y requisitos simplificados.</i> ▪ Art. 69. <i>Archivo de auditoría y documentación del trabajo.</i> ▪ Art. 70. <i>Registro de infracciones.</i> ▪ Art. 71. <i>Registro de entidades auditadas.</i> 	1 de julio de 2022 Aplicable a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha.
Art. 72. <i>Deber de conservación y custodia</i> , apartado 2, relativo a la compilación de la documentación en formato electrónico.	
Art. 87 <i>Estructura organizativa</i> , relativo a la del auditor que realice trabajos de auditoría de cuentas de EIP.	

En relación a los art. 66 y 67 del Capítulo IV *Organización interna*, del Título II, cuya entrada en vigor —tal como se ha indicado— se ha pospuesto hasta el 1 de julio de 2022, es necesario advertir que el cumplimiento que los requerimientos que establecen puede requerir un periodo más o menos dilatado para la adaptación de la actual organización interna del auditor, por lo que resulta necesario anticipar el estudio de su impacto para, en su caso, implementar las modificaciones oportunas con suficiente antelación.

Como ya se ha indicado anteriormente, el capítulo VI del Título II (“De la auditoría de entidades de interés público”: arts. 75 y siguientes) será aplicable en los términos previstos en la disposición transitoria sexta del RLAC, excepto su art. 87 (relativo a la estructura organizativa

del auditor de cuentas que realice auditorías de EIP) al cual se refiere específicamente la disposición final segunda del real decreto, y cuya entrada en vigor (la del art. 87) tendrá lugar en los términos indicados en dicha disposición final segunda.

Igualmente, el capítulo II del Título II ("De independencia": arts. 37 y siguientes) será aplicable en los términos previstos en la disposición transitoria sexta del RLAC, excepto su arts. 62 *Honorarios* y 63 *Dependencia financiera y económica*, apartado 2 a los cuales también se refiere específicamente la disposición final segunda del real decreto, y cuya entrada en vigor (la de dichos arts.) tendrá lugar en los términos indicados en dicha disposición final segunda.

Adicionalmente a las excepciones detalladas anteriormente, las disposiciones transitorias (DT) primera a cuarta del propio Reglamento establecen otras matizaciones relevantes en relación a su entrada en vigor:

- DT1ª – Establece que para considerar cumplido el requisito relativo al seguimiento de los programas de enseñanza teórica del art. 27 se admitirán los programas de enseñanza teórica homologados por el ICAC de acuerdo con las normativas anteriores, "sin perjuicio de la obligación de las personas que los hubieren realizado de actualizar los conocimientos adquiridos". Señala que "cuando se produzcan cambios sustantivos en las materias de formación, el ICAC podrá establecer mediante resolución la obligación de cursar formación adicional sobre dichas materias, estableciendo las condiciones de homologación de los programas que impartan dicha formación".
- DT2ª – En relación a la formación práctica (ver pregunta nº. 7 de esta publicación) establece que:
 - La formación adquirida antes del 1 de enero de 2015 podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el artículo 25.3 del derogado Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio.
 - La formación adquirida entre el 1 de enero de 2015 y la entrada en vigor del RLAC podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.
- DT3ª – Establece que lo dispuesto en el art. 20 en cuanto a los modelos de solicitud y baja en las diferentes secciones y situaciones en el ROAC, así como los nuevos requerimientos de información exigidos en el art. 89, ver pregunta nº 6 de esta publicación, serán exigibles cuando se dicten las resoluciones que establezcan los modelos a que se refieren dichos arts. y en los plazos en ellas determinados. Hasta ese momento, seguirán aplicándose las normas vigentes a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto por el que se aprueba el RLAC.
- DT 4ª – En relación a los procedimientos sancionadores administrativos regulados en el RLAC que se hubieran iniciado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de este, continuarán rigiéndose por las normas contenidas en el régimen anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26 de Ley 40/2015, de 1 de octubre.

ASPECTOS GENERALES

Como se ha indicado en la introducción, en este apartado se recogen aquellos aspectos novedosos del RLAC que se han considerado relevantes para el ejercicio de la auditoría de cuentas, diferentes a los que corresponden a independencia y a organización interna y del trabajo, clasificado siguiendo el índice de la LAC, en los siguientes apartados:

- Obligaciones de comunicación del auditor ante la no emisión de informe, renuncia, rescisión y revocación.
- Auditoría de grupos.
- ROAC.
- Información periódica a remitir al ICAC.
- Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas.
- Formación continuada.
- Comisión de auditoría.
- Comunicación a las autoridades nacionales supervisoras.
- Informe anual de transparencia.
- Infracciones y sanciones.

Obligaciones de comunicación del auditor ante la no emisión de informe, renuncia, rescisión y revocación

2. ¿Qué precisiones introduce el RLAC en relación a las obligaciones de comunicación en los supuestos de falta de emisión del informe de auditoría o de renuncia al contrato de auditoría y de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor?

Si bien el anterior desarrollo reglamentario ya recogía la obligación del auditor de comunicar al ICAC y al Registro Mercantil aquellas situaciones de falta de emisión del informe de auditoría o renuncia al contrato de auditoría (iniciativa del auditor), cuando la auditoría tenía carácter obligatorio; y también la obligación de comunicar al ICAC las situaciones de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor (iniciativa de la entidad), cuando la auditoría tenía carácter obligatorio; el RLAC establecen algunas precisiones al respecto y modifica parcialmente los plazos para realizar dichas comunicaciones.

Así, en los supuestos de falta de emisión del informe de auditoría o renuncia al contrato de auditoría, el art. 10.4 del RLAC precisa que se entenderá que una auditoría es obligatoria cuando su realización se derive de lo exigido en la disposición adicional primera de la LAC, así como en los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o Juzgado (la comunicación, en ese caso, también se enviaría al órgano judicial) a los que se refieren los artículos 40 del Código de Comercio y 265 del TRLSC; y añade que en los supuestos de nombramiento de auditor de forma voluntaria, cuando éste se hubiese inscrito en Registro Mercantil, la comunicación deberá ser remitida a dicho Registro.

Por otro lado, en los supuestos de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor, el art. 60.3 del RLAC precisa también que en el caso de auditorías no obligatorias (cabe entender, las definidas como tales en el art. 10.4 del RLAC), cuando el nombramiento de auditor se encuentre inscrito en el Registro Mercantil, deberá remitirse la comunicación a dicho Registro.

Por su parte, el art. 84 del RLAC establece que, tratándose de EIP, las situaciones de rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor serán comunicadas también a la autoridad nacional supervisora de la EIP.

En todo caso, en la comunicación de la rescisión del contrato de auditoría o revocación del nombramiento de auditor, deberán figurar de forma expresa las causas que lo motivan.

En lo que respecta a los plazos para realizar dichas comunicaciones, el RLAC establece los siguientes:

Destinatario	Plazo
Falta de emisión del informe de auditoría o renuncia al contrato	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Comunicación a la entidad Adicionalmente: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Al Registro Mercantil¹, salvo que siendo la auditoría voluntaria, no se hubiera inscrito el nombramiento. 	15 días naturales
Adicionalmente, cuando la auditoría es obligatoria: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Al ICAC ▪ En su caso, al Juzgado 	10 días hábiles desde la remisión del escrito a la entidad
Rescisión del contrato de auditoría o de revocación del nombramiento de auditor	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Comunicación al Registro Mercantil¹, salvo que siendo la auditoría voluntaria, no se hubiera inscrito el nombramiento. Adicionalmente, cuando la auditoría es obligatoria: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Al ICAC Adicionalmente, cuando se trata de una EIP: <ul style="list-style-type: none"> ▪ A la autoridad nacional supervisora de la EIP 	10 días hábiles
	15 días hábiles

Auditoría de grupos

3. ¿Cómo debe documentar el auditor de las cuentas anuales consolidadas la evaluación y revisión del trabajo realizado por otros auditores en relación con las auditorías de las entidades que formen parte del conjunto consolidable?

El art. 7.4 de la LAC, párrafo primero, requiere al auditor de las cuentas anuales consolidadas realizar una evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las auditorías de entidades que formen parte del conjunto consolidable, estableciendo que dicha evaluación deberá documentarse en sus papeles de trabajo, incluyendo la naturaleza, calendario y alcance de la labor realizada por los otros auditores, así como, en su caso, la revisión realizada por el auditor de partes relevantes de la documentación de auditoría de los citados auditores realizada a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas.

Dicho requerimiento es desarrollado por el art. 16 del RLAC, que, en términos más precisos, indica que el auditor deberá disponer de la documentación relativa a la evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por otros auditores en relación con la verificación de la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable; indicando que la revisión y el detalle de la documentación dependerá de las características y circunstancias del conjunto consolidable y de la importancia relativa de cada una de sus entidades integrantes, así como de los riesgos, para la auditoría de las cuentas consolidadas, identificados en la información financiera de dichas entidades, precisando al respecto que, atendiendo a esos criterios, la documentación relativa a la revisión del trabajo realizado deberá reflejar:

¹Tratándose de entidades no inscritas en el Registro Mercantil, debe valorarse si procede también la comunicación, si lo hubiera, al registro propio de la entidad por la naturaleza de sus actividades.

- Los criterios y consideraciones tenidos en cuenta para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, entre los que se encontrarán los relativos al negocio, las transacciones u operaciones, su procesamiento, así como el control interno de dichas entidades.
- Los riesgos que el auditor de las cuentas consolidadas ha considerado, a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, para la planificación del trabajo a realizar en relación con la información financiera de dichas entidades.
- La naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor de las cuentas anuales consolidadas para responder a los citados riesgos identificados en la información financiera de dichas entidades.
- Los aspectos concretos revisados del trabajo realizado por los auditores de dichas entidades sobre dicha información financiera, que incluirán:
 - ✓ la naturaleza de las pruebas realizadas y su momento de realización,
 - ✓ la información descriptiva de las poblaciones, los criterios y métodos utilizados para la determinación y selección de las muestras,
 - ✓ los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría, y
 - ✓ las cuestiones concretas discutidas con los auditores de dichas entidades y las conclusiones alcanzadas sobre los anteriores aspectos y cuestiones.

Todo ello sin perjuicio de la obligación del auditor de las cuentas anuales consolidadas, requerimiento establecido también en el art. 7.4 de la LAC, tercer párrafo, de revisar el trabajo realizado por los otros auditores a efectos de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, distinto del trabajo de la verificación de la información financiera de las entidades que forman parte del conjunto consolidable, debiendo documentar dicha revisión, sin que el RLAC establezca precisión adicional alguna sobre la documentación relativa a esa otra revisión.

4. ¿Qué obligaciones de comunicación tiene el auditor de las cuentas anuales consolidadas ante la imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores en relación con la información financiera de las entidades que forman parte del conjunto consolidable?

Sin perjuicio de que en esas circunstancias, tal como establece el artículo 7.5 de la LAC, el auditor deba adoptar las medidas adecuadas, entre otras la realización de los procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de las cuentas consolidadas, directamente o en colaboración con otros auditores, el artículo 17 del RLAC precisa que cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión, escrito que deberá ser remitido al ICAC en el plazo de diez días hábiles a contar desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de dicha situación.

ROAC

5. ¿Se han modificado las situaciones (categorías) en las que puede inscribirse un auditor en la sección del ROAC correspondiente a personas físicas?

Si bien el ROAC continúa teniendo las mismas secciones, las correspondientes a (i) personas físicas, (ii) sociedades de auditoría y (iii) auditores de cuentas, sociedades y demás entidades de auditoría de terceros países, el artículo 22 del RLAC introduce novedades en la sección de personas físicas.

Así, en la sección de personas físicas desaparece la categoría (situación) de *No ejerciente que presta servicios por cuenta ajena*, y aunque se mantienen las de *Ejerciente* y *No ejerciente*, también se modifican las modalidades en la situación de *Ejerciente*, que se reducen a dos, *ejerciente a título individual* y *auditor de cuentas designado expresamente por una sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en el nombre de dicha sociedad*, modalidad ésta última en la que se incluirán los socios de sociedad de auditoría de cuentas, antes una modalidad propia.

Información periódica a remitir al ICAC

6. En la información periódica a remitir por los auditores al ICAC (entiéndase modelos 02 y 03), ¿qué novedades relevantes introduce el RLAC?

6.1 Identificación de las personas o entidades que pertenece a la red del auditor

En relación a la identificación de las personas o entidades que pertenece a la red del auditor (art. 8.3 RLAC) y sin perjuicio del contenido de los modelos a cumplimentar que se aprueben mediante Resolución del ICAC, si bien los apartados 1.b) y 2.a) del artículo 89 del RLAC establecen una obligación genérica de informar sobre el nombre y apellidos o razón social de las personas o entidades que pertenezcan a la misma red del auditor, indican también, y es lo novedoso, que no será necesaria la declaración de aquellas entidades cuyo objeto social o actividad no esté relacionado con la información económica financiera, asesoramiento jurídico y consultoría de gestión empresarial, o cualquier otro que sea análogo o complementario a éstos, ni presten este tipo de servicios.

6.2 Personal al servicio del auditor que figure inscrito en el ROAC

En relación al personal al servicio del auditor que figure inscrito en el ROAC, sin perjuicio del contenido de los modelos a cumplimentar que se aprueben mediante Resolución del ICAC, los apartados 1.c), y 2.a) del artículo 89 del RLAC exigen, como ya hacía el anterior desarrollo reglamentario, informar del nombre y apellidos de los auditores de cuentas que, estando al servicio del auditor o sociedad de auditoría, figuren inscritos en el ROAC, indicando su número de inscripción y situación (categoría), corporación profesional a la que, en su caso, pertenecen y la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual. Asimismo, dichos apartados del artículo 89 del RLAC, y es lo novedoso, requieren que también se indique el número de horas que dichos auditores han dedicado efectivamente a la actividad de auditoría de cuentas, información que el anterior desarrollo reglamentario solo lo exigía en relación al personal al servicio del auditor o sociedad de auditoría que, no figurando inscrito en el ROAC, hubiera prestado sus servicios en el ámbito de la auditoría de cuentas.

6.3 Servicios prestados entre auditores

En relación a los servicios prestados entre auditores, sin perjuicio del contenido de los modelos a cumplimentar que se aprueben mediante Resolución del ICAC, los apartados 1.i), y 2.a) del artículo 89 del RLAC requieren a los auditores que informen de los servicios que les hayan sido

prestados por otros auditores de cuentas, distinguiendo los relativos a la participación en la realización de trabajos de auditoría de cuentas y los referentes a tareas relacionadas con el sistema de control de calidad interno, con indicación del número de horas en su conjunto; asimismo deberán indicar si han prestado estos mismos servicios a otros auditores, sin que en ese caso se requiera informar del número de horas.

6.4 Tamaño de las sociedades de auditoría y al tipo de entidades auditadas

En relación al tamaño de las sociedades de auditoría y al tipo de entidades auditadas, sin perjuicio del contenido de los modelos a cumplimentar que se aprueben mediante Resolución del ICAC, el apartado 2.b), del artículo 89 del RLAC requiere a las sociedades de auditoría que informen, en su caso, de su consideración como sociedad de auditoría pequeña o mediana, así como:

- Si exclusivamente han realizado auditorías de entidades pequeñas.
- En el caso de haber realizado auditorías de EIP, si éstas han sido realizadas exclusivamente a entidades pequeñas o medianas; y
- En el caso de haber realizado auditorías de entidades que no tengan la consideración de EIP, si dichas auditorías han sido exclusivamente voluntarias o a entidades pequeñas.

Al respecto, el art. 64.5 del RLAC define sociedad de auditoría pequeña, como aquella que cumple la definición de entidades pequeñas establecida en el art. 3.9 de la LAC y el art. 86.3 del RLAC sociedad de auditoría mediana, como aquella que cumple la definición de entidades medianas establecida en el art. 3.10 de la LAC. Aunque ambas definiciones se establecen a los efectos de la materia tratada en esos artículos del RLAC, cabe interpretar que son también aquí aplicables, al no incluirse otra definición de alcance general en el texto del RLAC.

Tal como se indica en la pregunta nº 1, la DT 3ª establece que mientras no se dicten la resolución que establezca los modelos, seguirán aplicándose las normas vigentes a la fecha de entrada en vigor del real decreto por el que se aprueba el RLAC.

Autorización para el ejercicio de la auditoría de cuentas

7. En relación a la formación práctica requerida para el acceso al ROAC, ¿cómo se establece su duración mínima y qué periodo puede computarse antes de superar el programa de enseñanza teórica?

El art. 28.1 del RLAC viene a requerir, en desarrollo del art. 9.2.b) de la LAC, la realización efectiva y acreditada de tareas integrantes de las distintas fases que componen la actividad de auditoría de cuentas² durante un periodo mínimo de dos años de tiempo completo o su equivalente a tiempo parcial, dentro del periodo mínimo global de formación práctica de tres años (art. 9.2.b) de la LAC) en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, referidos especialmente a cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados financieros análogos.

Por otro lado, el art. 28.1 del RLAC establece también que si bien la formación práctica se realizará, con carácter general, con posterioridad a la terminación del programa de enseñanza teórica, la formación práctica realizada antes de la finalización del programa de formación teórica podrá computar hasta un 50% de la formación práctica exigida.

Todo ello, sin perjuicio de lo establecido en la Disposición transitoria segunda del RLAC, que precisa que la formación práctica adquirida antes de la entrada en vigor del RLAC (véase

² El art. 28.6 del RLAC habilita al ICAC para que mediante resolución determine los criterios a tener en cuenta relacionados con las tareas integrantes de la actividad de auditoría de cuentas.

pregunta 1 anterior) deberá acreditarse con arreglo a las reglas de cómputo recogidas en los reglamentos de desarrollo vigentes en cada momento, detallados en dicha disposición.

Formación continuada

8. ¿Qué novedades introduce el RLAC en la manera de computar la formación continuada?

En desarrollo de la obligación de seguir cursos y realizar actividades de formación establecida en el artículo 8.7 de la LAC, el art. 33 del RLAC no introduce novedades en relación al número de horas mínimas de formación continuada exigibles a los auditores de cuentas inscritos en el ROAC en la situación de ejerciente y a los auditores de cuentas no ejercientes que se encuentren colaborando activamente con un auditor en tareas directamente ligadas a la actividad de auditoría de cuentas (es decir, los hasta la entrada en vigor del RLAC inscritos en el ROAC en la situación de *No ejerciente que presta servicios por cuenta ajena*, categoría que el RLAC ya no contempla –véase pregunta 5–); así, deberán realizar actividades de formación continuada por un tiempo equivalente, al menos, a ciento veinte horas en un período de tres años, con un mínimo de treinta horas anuales; de las mismas, al menos, ochenta y cinco horas en el periodo de tres años y veinte horas anuales deberán realizarse en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas.

La novedad que si introduce el artículo 33 del RLAC es permitir que las horas de formación realizadas por el auditor que excedan de las mínimas exigidas correspondientes a un periodo trienal, puedan computarse –con un límite de quince horas- como formación en el primer periodo anual siguiente, sin perjuicio de que el auditor deba realizar, igualmente, las treinta horas de carácter mínimo (veinte horas en materias relativas a contabilidad y auditoría de cuentas) exigidas para dicho periodo anual.

Todo ello sin perjuicio de lo establecido en el artículo 28.2.b) de la LAC y en la NCCI, en relación con la formación del personal de los auditores en cumplimiento de sus políticas de calidad.

Comisión de auditoría

9. ¿Resulta obligatoria la emisión del informe adicional a la Comisión de Auditoría, en EIP, en cualquier trabajo que tenga la naturaleza de auditoría de cuentas?

El art. 76 del RLAC precisa que la obligación recogida en el art. 36 de la LAC de emitir un informe adicional al de auditoría de cuentas para su remisión a la Comisión de Auditoría será aplicable únicamente a las auditorías de las cuentas anuales, individuales o consolidadas; como indica el art. 36 de la LAC, tratándose de una auditoría de cuentas anuales consolidadas, será elaborado por el auditor del grupo y dirigido a la Comisión de Auditoría de la sociedad dominante.

Comunicación a las autoridades nacionales supervisoras

10. ¿De qué plazo dispone el auditor para comunicar a las autoridades nacionales supervisoras de las EIP auditadas la información a la que se refiere el art. 12.1 del RUE (EIP)?

Si bien el art. 12.1 del RUE (EIP) requiere una comunicación “sin demora” (“rápidamente por escrito” indica el art. 38 de la LAC, que recoge el mismo requerimiento), el art. 78 del RLAC precisa que el plazo para la remisión por el auditor a las autoridades nacionales supervisoras de las EIP auditadas la información prevista en el artículo 12.1 del RUE (EIP), será de tres días hábiles desde que tuviera conocimiento de las circunstancias que pudieran dar lugar a las

situaciones previstas en dicho artículo³, debiéndose comunicar, en el caso de estar la EIP incluida en el ámbito de supervisión de más de una autoridad nacional supervisora, a todas ellas.

Informe anual de transparencia

11. ¿Qué forma y plazo establece el RLAC para que el auditor comunique al ICAC la publicación en su web del informe anual de transparencia?

El art. 77.2 del RLAC establece que dicha comunicación se realizará por escrito y en el plazo de diez días hábiles, a contar desde la publicación o actualización del informe de transparencia.

12. ¿Qué nivel de desglose adicional exige el RLAC sobre la información a detallar en el informe anual de transparencia, relativa al volumen total de negocios del auditor y de los miembros de su red?

Sin perjuicio de que el contenido del informe anual de transparencia pueda desarrollarse mediante resolución del ICAC, el artículo 77.1 del RLAC realiza algunas precisiones en relación a la información relativa al volumen total de negocios del auditor y de los miembros de su red exigida por el art. 37 de la LAC, que a su vez se remite al 13.2, letras b).iv) y k)⁴ del RUE (EIP).

Así, en relación al volumen total de negocio de los auditores que forman parte de la red del auditor, si bien el art. 37.1.a) ya exige informar del volumen total de negocio correspondiente a los servicios de auditoría de estados financieros anuales y consolidados, el 77.1 del RLAC se refiere a servicios de auditoría de cuentas anuales, consolidadas y de otros estados financieros, requiriendo además que se especifiquen los que correspondan de forma agregada a EIP.

Por otro lado, en relación al volumen total de negocio del auditor, si bien el art. 37.1.b) de la LAC ya exige que la información requerida por el artículo 13.2.k), incisos i) y iii), del RUE (EIP) (ingresos derivados de la auditoría legal de los estados financieros anuales y consolidados e ingresos derivados de la prestación de servicios ajenos a la auditoría que estén autorizados) se desglose de forma separada para cada una de las EIP auditadas, el art. 77.1 del RLAC lo precisa indicando que se detallará, en relación con cada entidad de interés público de forma separada, los ingresos correspondientes por servicios de auditoría de cuentas anuales y consolidadas, otros servicios de auditoría y servicios distintos a los de auditoría prestados a dichas entidades por el auditor.

Infracciones y sanciones

13. ¿En qué situaciones el contenido del informe adicional para la Comisión de Auditoría, el informe anual de transparencia y las comunicaciones a las autoridades supervisoras, se considera sustancialmente incorrecto o incompleto, constituyendo por tanto, su emisión o publicación, una infracción?

En relación al **informe adicional para la Comisión de Auditoría** de las entidades de las EIP, los arts. 72.i) y 73.ñ) de la LAC tipifican como infracción (muy grave, cuando hubiera mediado requerimiento de la Comisión de Auditoría, o grave), entre otros supuestos, la entrega de un informe adicional para la Comisión de Auditoría con un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto. Al respecto, el art. 127 del RLAC precisa que esta situación se produciría, en todo caso, cuando el citado informe no recoja el resultado de las verificaciones y conclusiones reflejadas en los papeles de trabajo, o cuando la información contenida sea incorrecta o

³ En relación al momento a partir del que nace la obligación de comunicar, véase también la Consulta nº 4 de auditoría del BOICAC 113.

⁴ La información a la que se refiere la letra k) del art. 13.2 del RUE (EIP) solo debe incluirse en el informe de transparencia cuando no se divulgue por el auditor en sus cuentas anuales.

incompleta de modo que no pudiera comprenderse, o afectase al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la Comisión de Auditoría.

Respecto a las **comunicaciones a las autoridades supervisoras** requeridas por el art. 38 y la Disposición adicional séptima de la LAC, su artículo 73.f) tipifica como infracción grave, entre otros supuestos, el hecho de que dicha comunicación contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta. En este sentido, el art. 131.1 del RLAC indica que se entenderá que la comunicación presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando afecte al adecuado cumplimiento de las funciones atribuidas a la respectiva autoridad supervisora.

Respecto al **informe anual de transparencia** que deben publicar los auditores que realicen la auditoría de cuentas de EIP, el art. 73.j) de la LAC tipifica como infracción grave, entre otros supuestos, la publicación de un informe anual de transparencia que contenga información sustancialmente incorrecta o incompleta, de acuerdo con el contenido previsto en el art. 37 de la LAC. En este sentido, el art. 134 del RLAC precisa, no lo hacia el anterior desarrollo reglamentario, que el contenido se entenderá sustancialmente incorrecto o incompleto cuando la información incorrecta u omitida pudiera alterar o impedir la adecuada comprensión o percepción de los datos y situación efectiva del auditor contenida en dicho informe, y precisa también que se entenderá que tal circunstancia se produce cuando afecte, en esos términos, al menos a la descripción de la red, del sistema de control de calidad interno, la lista de las EIP auditadas, la declaración sobre las prácticas en materia de independencia y el detalle y desglose de los honorarios por servicios de auditoría y distintos de auditoría.

14. ¿En qué situaciones la información contenida en los modelos 02/03 se considera sustancialmente incorrecta o incompleta, constituyendo por tanto su presentación una infracción?

El art. 73.d) de la LAC tipifica como infracción grave, entre otros supuestos, la remisión al ICAC de aquellas informaciones, de carácter periódico o circunstancial, exigidas legal o reglamentariamente, cuando dicha información sea sustancialmente incorrecta o incompleta. Al respecto, el art. 130 del RLAC precisa, no lo hacia el anterior desarrollo reglamentario, que el contenido de la información remitida presenta un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto, teniendo en cuenta la información pública y disponible, cuando la información incorrecta u omitida pudiera alterar la comprensión de los datos y situación del auditor de tal manera que impidiera o dificultara el adecuado ejercicio de las funciones supervisoras del ICAC, y precisa también que se entenderá que tal circunstancia se produce cuando afecte, en esos términos, al menos a alguno de los siguientes aspectos:

- a) El importe de los honorarios y horas facturadas derivados tanto de servicios de auditoría como de servicios distintos de auditoría, a que se refieren los artículos 24, 25, y 41 de la LAC, con el desglose que contemple la Resolución del ICAC que aprueba los modelos 02/03.
- b) La identificación de cada uno de los servicios prestados.
- c) La existencia de red a declarar y la identificación de las entidades que forman parte de ella.
- d) La actualización del domicilio a efectos de notificaciones o de la dirección electrónica habilitada única.
- e) El importe de los ingresos totales del auditor así como los ingresos totales de la red a la que pertenezca.

15. ¿Cómo es considerado en el régimen de infracciones el hecho de no haber dispuesto de los recursos necesarios y adecuados para aceptar y realizar un trabajo de auditoría?

El art. 73.b) de la LAC tipifica como infracción grave, sin mayor precisión, el incumplimiento de

las normas de auditoría que pudiera tener un efecto significativo sobre el resultado del trabajo del auditor y, por consiguiente, en su informe. Al respecto, el art. 129 del RLAC precisa que constituye una única infracción el conjunto de incumplimientos de normas de auditoría en relación con un trabajo de auditoría y también que se entenderá cometida la infracción cuando se haya incumplido lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LAC, por no haber dispuesto el auditor de los recursos necesarios y adecuados para aceptar y realizar el trabajo de auditoría atendiendo a la dimensión y complejidad de la auditoría a realizar, de modo que pudiera afectar de forma significativa al resultado del trabajo y, por consiguiente, al informe emitido; el art. 29.1 de la LAC, exige al (a los) auditor(es) principal(es) responsable(s), además de participar activamente en la realización del trabajo de auditoría de cuentas, dedicando el tiempo suficiente al trabajo de auditoría asignado, disponer de los recursos suficientes, así como del personal con la competencia y capacidad necesarias para desempeñar sus funciones adecuadamente.

16. ¿Cuándo la no implantación de los requerimientos de mejora comunicados al auditor como resultado de una actuación inspectora, se convierte en infracción?

Si bien el art. 73.i) de la LAC ya tipifica como infracción grave la falta, o falta sustancial, de cumplimiento en plazo de los requerimientos formulados en el control de calidad a que se refiere el art. 54, el art. 133 del RLAC precisa también que se entenderá que no se han cumplido sustancialmente los requerimientos de mejora en plazo cuando, entre otros, las medidas para su cumplimiento no se hayan mantenido una vez implementadas.

INDEPENDENCIA

Tal como se ha indicado en la introducción la regulación sobre independencia es uno de los aspectos más relevantes y, al mismo tiempo, más complejos de la normativa de auditoría.

Un cuadro con los diferentes artículos de la LAC que regulan los requisitos de independencia del auditor y su correspondiente desarrollo reglamentario en el RLAC es el siguiente:

	LAC (RLAC)		RUE (EIP)
	General	EIP	
Principio general de independencia	Art. 14 (37 y 38)	Art. 39 (79)	Art. 5.1, 5.3, 5.4 y 5.5
Identificación de amenazas - Aplicación de medidas de salvaguarda.	Art. 15 (38 a 42)		
Causas de incompatibilidad.	Art. 16 (43 a 52)		
Periodo de vigencia de las incompatibilidades.	Art. 21 (59)		
Extensiones de las causas de incompatibilidad:	(Arts. 53 a 58)		
▪ Vinculadas con la entidad auditada.	Arts. 3.15, 3.16 y 17 (8.4, 8.5 y 37.4)		
▪ Familiares.	Arts. 3.12, 3.13 y 18 (8.2)		
▪ Personas o entidades relacionadas directamente con el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.	Art. 19 (56 y 57)		
▪ Red a la que pertenece el auditor de cuentas o sociedad de auditoría.	Arts. 3.14 y 20 (8.3, 57 y 58)		
Comisión de Auditoría (CA) de EIP	-		
Contratación y rotación.	Art. 22 (60)	Art. 40 (82 a 85)	Arts. 16 y 17
Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo.	Art. 23 (61)	Art. 39 (79)	-
Honorarios.	Arts. 24 y 25 (62 a 64)	Art. 41 (86)	Art. 4.1 y 4.2

A continuación, detallamos en forma de preguntas y respuestas aquellos aspectos en los que se considera que el RLAC precisa o desarrolla en mayor medida determinados aspectos de independencia, sin que en ningún caso dichas preguntas y respuestas supongan un análisis exhaustivo de todos los artículos de la LAC y el RLAC sobre esta materia. Para un análisis más detallado de la regulación de independencia recomendamos la utilización de la circular del ICJCE con los cuadros analizando la independencia y la Guía de actuación 37R.

Principio general de independencia

El art. 14 de la LAC establece como principio general que los auditores deben ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida. Asimismo, también deben abstenerse de **participar** de cualquier manera en la **gestión o toma de decisiones de la entidad auditada (véase pregunta 20)**. El citado artículo 14 indica que no se considerará participación en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada las comunicaciones efectuadas durante la realización del trabajo de auditoría que sean necesarias para el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas o las derivadas de actuaciones exigidas por otras disposiciones de rango legal.

Señala también el art. 14 de la LAC, entre otros aspectos, que en particular, no podrán participar ni influir, de ninguna manera en el resultado del trabajo de auditoría de cuentas de una entidad, aquellas personas que tengan una relación laboral, comercial o de otra índole con la entidad auditada, **que pueda generar un conflicto de intereses o ser percibida, generalmente, como causante de un conflicto de intereses (véase pregunta 21)**.

El art. 37.1 del RLAC define lo que se entiende por independencia como la ausencia de intereses o influencias que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

El artículo 37.3 del RLAC aclara que los auditores deben evaluar su independencia tanto con carácter previo a la aceptación del trabajo como durante su desarrollo y hasta su finalización. A tal efecto, el auditor deberá disponer y tener implementadas las medidas organizativas y administrativas a que se refiere el artículo 28.2.a) de la LAC, así como mantener en todo momento una actitud de escepticismo profesional, en cuya virtud debe estar siempre alerta ante situaciones que puedan suponer una amenaza a la independencia y plantearse continuamente su independencia en relación con la entidad auditada.

17. ¿Cuándo deberá abstenerse el auditor de realizar la auditoría de cuentas de una entidad por motivos relacionados con su independencia?

Los arts. 37.1 y 79 del RLAC aclaran que el auditor deberá abstenerse de realizar la auditoría de cuentas ante situaciones que comprometan su independencia de una entidad. En todo caso, deberá abstenerse en cualquiera de los siguientes supuestos:

- Que incurra en alguna causa de incompatibilidad o circunstancias de las previstas en los arts. 14 y 16 a 20 de la LAC (régimen general):
 - ✓ Participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones.
 - ✓ Situaciones personales (cargos, empleos, intereses, obsequios o favores).
 - ✓ Prestaciones de servicios.

- Que incurra en alguna de las situaciones contempladas en los arts. de la LAC siguientes:
 - ✓ 23 (prohibiciones posteriores),
 - ✓ 24.1 y 25 (honorarios),
 - ✓ 39 (incompatibilidades y servicios prohibidos en una EIP - art. 5 RUE),
 - ✓ 40 (Rotación EIP - art. 17 RUE) y
 - ✓ 41 (honorarios en una EIP - art. 4 RUE).

-
- Que existan intereses financieros, comerciales o de otro tipo en la entidad auditada, o influencias o relaciones que puedan comprometer o que comprometan la objetividad del auditor.
-
- Que existan amenazas a la independencia que no se reduzcan a un nivel aceptablemente bajo.
-

18. ¿Cuándo se entiende que el auditor ha participado en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada?

El art. 37.2 del RLAC precisa que **habrá participación en la gestión o toma de decisiones** de la entidad auditada:

- Cuando la presentación de propuestas, informes o recomendaciones influya en el ejercicio de las funciones, de facto o en apariencia, temporales o permanentes, que son propias del órgano de administración, de los cargos directivos, incluido el responsable del área económica financiera, o de quien desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, y
- Cuando el auditor preste servicios que:

afecten a:

o impliquen:

<ul style="list-style-type: none"> ▪ la resolución de situaciones que pudieran afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ la gestión del capital circulante,
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ el suministro de información financiera,
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ la optimización de procesos empresariales,
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ la gestión de tesorería,
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ la fijación de precios de transferencia,
<ul style="list-style-type: none"> ▪ la creación de eficiencia en la cadena de suministro y 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ otros similares.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ la determinación de su estructura societaria. 	

El art. 37.2 del RLAC también señala que, con carácter general, **no se entenderá que hay participación** cuando el auditor realice algún trabajo o emita algún informe o recomendación relacionada con cualquier servicio ajeno a la auditoría en la medida que concurran las siguientes circunstancias:

- Permita a la entidad auditada decidir entre alternativas razonables que lleven a la toma de decisiones diferentes.

-
- Estén basados en datos observables o en estándares o prácticas habituales.
-

- La entidad auditada, mediante personas cualificadas y con experiencia, evalúe los trabajos o recomendaciones objeto del servicio y ponga dicha evaluación a disposición de las personas con competencia en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada.
-

En el caso de que no existieran alternativas posibles de acuerdo con la normativa aplicable o cuando de hecho no sea posible más que una solución deberá quedar adecuadamente documentada la justificación de esta situación en el archivo de auditoría.

19. ¿Qué debe entenderse por conflictos de intereses a efectos de independencia del auditor?

Según indica el art. 38 del RLAC, se entiende que **el auditor incurre en conflicto de intereses** cuando la decisión, juicio o criterio que se vaya a adoptar, pueda afectar a sus intereses de naturaleza personal, económica o profesional, por suponer un beneficio o un perjuicio a los mismos.

El conflicto de intereses puede estar originado por:

- la existencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, o
- la existencia de relaciones o intereses comunes o contrapuestos entre el auditor, o la "persona afectada", y la entidad auditada.

Entre las circunstancias anteriores se encuentran también incluidos los siguientes supuestos:

- a) El auditor presta un servicio relacionado con una cuestión a dos o más entidades, incluida la entidad auditada, cuyos intereses con respecto a dicha cuestión no son coincidentes o son opuestos.
- b) Los intereses del auditor con respecto a una cuestión y los intereses de la entidad auditada relacionados con dicha cuestión son opuestos.

A estos efectos, se entiende por "persona afectada" los familiares (art. 3.12 LAC), las personas y entidades de los arts. 19 y 20 de la LAC y las personas jurídicas o entidades a las que el auditor haya estado vinculado en los dos años anteriores al nombramiento de auditor, por tener derechos de voto, o por pertenecer a su órgano de administración, o por una relación laboral o profesional de cualquier tipo.

Los conflictos de intereses deberán analizarse como amenaza a la independencia, salvo que los beneficios o perjuicios derivados de dicho conflicto resulten insignificantes o intrascendentes (Esto es, cuando resulten de escasa importancia cuantitativa en el curso normal de los negocios y en condiciones de mercado y no tengan capacidad de influir en la decisión, juicio o criterio del auditor).

Identificación de amenazas - Aplicación de medidas de salvaguarda

20. ¿Qué aporta el RLAC al enfoque de amenazas y medidas de salvaguarda?

El art. 15 de la LAC obliga a los auditores a "establecer los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a su independencia, evaluarlas y, cuando sean significativas, aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo que no comprometa su independencia".

El RLAC, en sus artículos 39 a 42, desarrolla los procedimientos de detección, identificación y evaluación de amenazas y, en su caso, la aplicación de medidas de salvaguarda, así como la documentación de dicho análisis. Se aprecia, en este sentido, una clara integración en el SCCI de los auditores haciendo referencia al artículo 28.2.a) de la LAC, desarrollado en el art. 67 del RLAC (véase pregunta 42 en el apartado de organización interna y del trabajo). Indica el RLAC que, en el supuesto en que los auditores, una vez realizada la evaluación de la amenaza identificada, lleguen a la conclusión de que la amenaza no resulta significativa para su independencia, no será necesario que apliquen medidas de salvaguarda.

Como herramienta para efectuar y documentar este análisis recomendamos la Guía de actuación sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor (Guía de actuación 37R), publicada por la Comisión de independencia del ICJCE en la web de la Corporación con el objetivo de servir como herramienta de apoyo particularmente a los auditores de pequeña y mediana dimensión, en la realización y documentación de dicho análisis. Señalar como recordatorio que, tal como se indica en la propia guía, esta es meramente orientativa, por lo que la responsabilidad sobre las decisiones a tomar en relación con los asuntos tratados en la misma es exclusiva de los auditores y recordar también que el alcance y documentación del análisis efectuado depende de muchos factores, incluyendo el tamaño y naturaleza del auditor y sus características operativas, así como las circunstancias concretas a analizar.

21. En caso de que se detecten amenazas provenientes de entidades vinculadas a la entidad auditada, ¿qué deberá tener en consideración el auditor para evaluar el grado de riesgo en el que resulta comprometida su independencia?

En el art. 39.2 del RLAC se indica que las amenazas a la independencia pueden provenir tanto de situaciones, relaciones o servicios, que originan la incompatibilidad del auditor, como de otras distintas a estas, de acuerdo con lo establecido en los artículos 14 a 25 de la LAC, y que pudieran comprometer la independencia del auditor.

Caso de detectarse amenazas provenientes de entidades vinculadas a la entidad auditada, en los términos a que se refiere el artículo 3.15 de la LAC, el auditor considerará, a efectos de evaluar, tanto individualmente como en su conjunto, el grado de riesgo en el que resulta comprometida su independencia, los siguientes aspectos:

<ul style="list-style-type: none"> ▪ El tipo de amenaza; 	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ La importancia de las situaciones, servicios, relaciones o conflictos de intereses para el auditor; y 	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ En su caso, la significatividad de la entidad vinculada en la entidad auditada. A estos efectos se consideran significativas las siguientes entidades vinculadas a la entidad auditada: 	
<ul style="list-style-type: none"> - La entidad dominante 	<ul style="list-style-type: none"> - Las entidades vinculadas respecto de las cuales la entidad auditada ejerce influencia significativa y sean significativas, en términos de importancia relativa, para dicha entidad.
<ul style="list-style-type: none"> - Las entidades controladas por la entidad auditada. 	
<ul style="list-style-type: none"> - Las entidades vinculadas mediante la existencia de una misma unidad de decisión, siempre que tanto dichas entidades como la entidad auditada sean significativas, en términos de importancia relativa, para la entidad dominante. 	<ul style="list-style-type: none"> - Las entidades vinculadas que ejercen influencia significativa en la entidad auditada, siempre que la entidad auditada sea significativa, en términos de importancia relativa, para dichas entidades.

22. ¿Cómo debe documentarse el análisis efectuado?

En relación con la obligación de documentar en los papeles de trabajo de cada auditoría de cuentas los procedimientos de identificación y evaluación de amenazas y, en su caso, las medidas de salvaguarda aplicadas, el art. 42 del RLAC desarrolla, según se detalla a

continuación, qué es lo que **debe quedar documentado e incorporado a los papeles de trabajo, antes de la emisión del informe de auditoría:**

- el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre la importancia de las amenazas a la independencia detectadas,
- el detalle de las medidas de salvaguarda aplicadas y
- el análisis y las conclusiones alcanzadas sobre cómo se ha eliminado o, en su caso, reducido a un grado aceptablemente bajo el riesgo de independencia.
- En el caso de que las amenazas identificadas no resulten significativas para la independencia del auditor (art. 41.1 RLAC), los procedimientos aplicados y evaluaciones efectuadas que soporten la conclusión alcanzada a este respecto.

Para finalizar, recuerda el legislador que, en ningún caso, la mera referencia al juicio profesional o a la conclusión alcanzada se entenderá como justificativa de la aplicación de los procedimientos y medidas exigidas respecto a la independencia del auditor.

Incompatibilidades y particularidades de las normas de extensiones

23. ¿Cómo queda definido lo que es “interés significativo directo”? ¿Qué se entiende por “instrumentos financieros” a efectos de los requisitos de independencia?

El art. 16.1.a) 2º de la LAC establece como una de las causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales el hecho de tener “**interés significativo directo**” en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. Indicando que, en todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a esta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes.

Por otra parte, el art. 16.1.a) 3º establece como una de las causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales el hecho de realizar cualquier tipo de operación relacionada con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier otra forma por la entidad auditada.

Se exceptúan tanto los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada como los instrumentos financieros que se posean de forma indirecta a través de dichas instituciones.

El término “significativo” en la expresión “interés significativo directo” no es indicativo de que el interés sea material o de la relevancia de su importancia relativa. Tener “interés significativo directo” en la entidad auditada viene definido en el art. 44 del RLAC como el interés financiero, comercial o económico en la entidad auditada derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor. También se indican ciertas circunstancias que, en todo caso, **se entenderá que son un “interés significativo directo”:**

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ La concesión, mantenimiento o garantía de préstamos a la entidad auditada, así como la aceptación o mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, siempre que se refiera a un importe que resulte significativo –esto es, si se cumple lo previsto en el art. 45.2.a): cuando | <p>No se considerará causa de incompatibilidad la realización de estas operaciones de volumen significativo sobre aceptación, mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, cuando se realicen con entidades financieras, en condiciones normales de mercado e independencia mutua y siguiendo los procedimientos habituales para su concesión. En todo caso, el auditor</p> |
|---|---|

<p>suponga más del 10% del patrimonio del auditor-.</p>	<p>deberá valorar la incidencia de su endeudamiento y si representa un volumen excesivo en relación con su patrimonio, a los efectos de determinar la existencia de amenazas que comprometan su independencia.</p>
<p>▪ El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales con la entidad auditada, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a estos, siempre que tenga un valor significativo para cualquiera de las partes. Se realizan las siguientes precisiones:</p>	
<p>- Podrán mantenerse dichas relaciones siempre que se refieran a la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua.</p>	<p>- Se incluye la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos.</p>
<p>- Si es una relación comercial: tendrá un valor significativo cuando en los honorarios de la relación comercial concurren las circunstancias contempladas en el art. 52 RLAC, (véase pregunta nº 24.2 siguiente), así como cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor.</p>	<p>- Si es una relación empresarial por actividades profesionales: tendrá un valor significativo cuando los honorarios generados por la misma representen más del 3% del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de sociedades de auditoría, o de los ingresos anuales en el caso de auditores personas físicas.</p>
<p>▪ La cesión o intercambio de personal clave, que desempeñe funciones con efecto significativo (art. 52 RLAC, véase pregunta nº 24.2 siguiente) en la información económico-financiera de cualquiera de las dos partes (auditor /entidad auditada).</p>	
<p>- La posesión de "instrumentos financieros":</p> <ul style="list-style-type: none"> - De la entidad auditada. - De una entidad vinculada a la auditada cuando sean significativos (art. 45.2 RLAC, véase pregunta nº 24.1 siguiente) para cualquiera de las partes (auditor/entidad vinculada a la entidad auditada). <p>A efectos de lo establecido en los artículos 16.1.a).2º y 16.1.a).3º de la LAC, sobre tenencia o realización de operaciones con "instrumentos financieros", el art. 45.1 del RLAC aclara qué se entiende por dicho término:</p>	
<p>- La participación o el compromiso de tenencia de participación o instrumentos de patrimonio en la entidad auditada o de una vinculada a esta.</p>	<p>- La tenencia o el compromiso de tenencia de valores representativos de deuda emitidos por la entidad auditada o de una vinculada a esta.</p>
<p>- La aceptación de derechos de participación en los beneficios o resultados de la entidad auditada o de una vinculada a esta.</p>	<p>- La titularidad de instrumentos financieros derivados e intereses económicos de cualquier naturaleza, relacionados con las participaciones, valores y beneficios mencionados.</p>
<p>- Los derechos de voto que pueden controlarse o ejercerse.</p>	

24. ¿Cómo se mide la importancia de situaciones, servicios u otra información afectada?

Con el fin de facilitar la aplicación práctica de ciertos requerimientos sobre independencia de la LAC, el RLAC aclara y precisa cuándo tienen importancia o carácter significativo determinadas circunstancias.

24.1 Tener u operar con instrumentos financieros (arts. 45.2 y 54.2 RLAC)

A efectos de lo establecido en los arts. 16.1.a).2º y 18 a 20 de la LAC, se entiende que los instrumentos financieros son significativos o que el volumen de operaciones con instrumentos financieros es significativo cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

<ul style="list-style-type: none"> ▪ Suponga más del 10% del patrimonio personal del auditor.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 5% del capital social, de los derechos de voto (art. 3 NOFCAC) o del patrimonio de la entidad auditada (0,5% en el caso de ser EIP, art. 79 RLAC).
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aunque no se alcance el porcentaje en el punto anterior, cuando, como consecuencia de dicho instrumento, y mediante las entidades vinculadas a la entidad auditada o al auditor, se esté en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

En caso de que quienes tengan u operen con instrumentos financieros sean ciertos familiares de los auditores principales, el art. 54.2 del RLAC establece que se considerará que los instrumentos financieros son muy significativos (art. 18.2.b) 2º LAC) o que el volumen de operaciones con instrumentos financieros es muy significativo (art. 18.2.c) 2º LAC), cuando se supere el doble de alguno de los porcentajes establecidos en el párrafo anterior.

Aclara el art. 54.1 del RLAC que en aquellos casos en que la posesión de instrumentos financieros no suponga causa de incompatibilidad, la realización de operaciones con dichos instrumentos financieros de la entidad auditada o sus vinculadas no generará situación de incompatibilidad. A estos efectos, las operaciones realizadas en cada ejercicio durante el periodo de vigencia al que se refiere el artículo 21 de la LAC, deberán tenerse en cuenta de forma acumulada por volumen de transacciones.

24.2 Importancia relativa e incidencia significativa (art. 52 RLAC)

A efectos de los requisitos de independencia de la LAC y del propio RLAC, una situación o servicio tiene incidencia significativa o no tiene un efecto de poca importancia relativa, cuando los intereses, valores asignados o cantidades afectadas, por separado o en su conjunto de forma agregada a otras situaciones o servicios, superen cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) La importancia relativa fijada en la auditoría de cuentas (NIA-ES 320).				
<table border="1"> <tr> <td rowspan="3">b) De forma directa o indirecta, el parámetro que sea más representativo y que figure en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades (art. 21 LAC), entre los que se indican en este cuadro.</td> <td>1) El 3% del activo total.</td> </tr> <tr> <td>2) El 5% del importe neto de la cifra de negocios.</td> </tr> <tr> <td>En el caso de auditorías de cuentas anuales de una EIP, dichos porcentajes se reducirán a la mitad (art. 79 RLAC).</td> </tr> </table>	b) De forma directa o indirecta, el parámetro que sea más representativo y que figure en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades (art. 21 LAC), entre los que se indican en este cuadro.	1) El 3% del activo total.	2) El 5% del importe neto de la cifra de negocios.	En el caso de auditorías de cuentas anuales de una EIP, dichos porcentajes se reducirán a la mitad (art. 79 RLAC).
b) De forma directa o indirecta, el parámetro que sea más representativo y que figure en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades (art. 21 LAC), entre los que se indican en este cuadro.		1) El 3% del activo total.		
		2) El 5% del importe neto de la cifra de negocios.		
	En el caso de auditorías de cuentas anuales de una EIP, dichos porcentajes se reducirán a la mitad (art. 79 RLAC).			

24.3 Elaboración de información significativa (art. 53 RLAC)

En la LAC se consideran dos situaciones personales relacionadas con la elaboración de información significativa que originan una causa de incompatibilidad para el auditor. Estas situaciones son:

- los familiares del auditor principal responsable (art. 18.2.a).2º LAC) desempeñan puesto de empleo en la entidad auditada, o
- las personas o entidades de la red del auditor (art. 20.2.a).1º LAC) ejercen cargo directivo o desempeñan puesto de empleo en la entidad auditada.

Y, en ambos casos, afecta a la elaboración de información significativa, medida en términos de importancia relativa, contenida en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada. La información es significativa cuando las cifras o datos correspondientes a los saldos, partidas o áreas a que se refiere dicha información:

<ul style="list-style-type: none"> ▪ superen la importancia relativa fijada en la auditoría de cuentas (NIA-ES 320), 	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ y en todo caso, cuando superen: <ul style="list-style-type: none"> ✓ el 3% del activo total, o ✓ el 5% del importe neto de la cifra de negocios <p>en las cuentas anuales o estados financieros correspondientes al ejercicio comprendido en el periodo de vigencia de incompatibilidades (art. 21 LAC).</p>	<p>En el caso de auditorías de cuentas anuales de una EIP, dichos porcentajes se reducirán a la mitad (art. 79 RLAC).</p>

24.4 Entidad vinculada significativa (art. 55 RLAC)

En el propio RLAC y a lo largo de los artículos de la LAC que regulan las extensiones de las causas de incompatibilidad, determinadas situaciones que se dan en relación a entidades vinculadas a la entidad auditada solo generan incompatibilidad para el auditor cuando la entidad vinculada por una relación de control o influencia significativa a la entidad auditada, es significativa para esta en términos de importancia relativa (arts. 18.2.a).3º, 18.2.b).2º, 18.2.c).1º, 18.2.d), 19.2.a), 19.2.b).1º, 19.2.c).1º, 19.2.e) y 20.1, párrafo 3º de la LAC, y en el propio RLAC). La mencionada vinculación es significativa cuando las cifras o información que correspondiera a la participación, control o poder de intervención que tiene la entidad auditada en la entidad vinculada superan la importancia relativa fijada en la auditoría de cuentas (NIA-ES 320).

25. ¿Qué se entiende por servicios de valoración que generan una causa de incompatibilidad si se prestan a la entidad auditada?

El art. 16.1.b) 2º de la LAC establece como una de las causas de incompatibilidad por servicios prestados la prestación a la entidad auditada de servicios de valoración, salvo que se cumplan los dos requisitos siguientes:

- No tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa.
- Se documente de forma exhaustiva la estimación del efecto en los estados financieros.

El RLAC, en su art. 48, aclara que los servicios de valoración que suponen una causa de incompatibilidad para el auditor consisten en la fijación o asignación de un valor económico a:

<ul style="list-style-type: none"> ▪ un activo o pasivo,
<ul style="list-style-type: none"> ▪ un conjunto de activos o pasivos,

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ un compromiso, |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ un negocio o a una actividad empresarial en su conjunto. |

Todo ello mediante la asunción de hipótesis o supuestos y la aplicación de métodos o técnicas, o la combinación de ambas, con respecto a acontecimientos futuros. Incluso si los elementos utilizados en la valoración están predeterminados por disposiciones normativas.

No tienen efecto directo en los estados financieros auditados cuando no hayan servido de base para el registro contable o el soporte de valoración atribuido a un activo, pasivo o un conjunto cualquiera de estos en las cuentas anuales, estados financieros u otros documentos contables de la entidad auditada.

El efecto de dicha valoración tendrá poca importancia relativa, por separado o en su conjunto de forma agregada a otros servicios, en los estados financieros auditados, cuando en el valor asignado o atribuido no concurren las circunstancias contempladas en el art. 52 RLAC (véase pregunta 24.2 anterior).

Los papeles de trabajo de la auditoría deberán incluir, al menos,

- el valor fijado o asignado como resultado del servicio de valoración,
- los criterios, hipótesis y datos utilizados para alcanzar dicho valor y
- la estimación del efecto en los estados financieros en términos de importancia relativa.

26. ¿Cómo se desarrolla en el RLAC el concepto de red del auditor?

Recordemos que según el art. 3.14 de la LAC, el **concepto de red del auditor** está formado, en líneas generales, por aquellas personas o entidades:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Vinculadas al auditor (art. 3.15 LAC y 8.4 RLAC). |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Que formen parte de una misma la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparta propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales. |

El RLAC, en su art. 8.3, aclara las circunstancias que determinan la **existencia de un acuerdo de cooperación**, cualquiera que sea la forma de su instrumentación, incluida la no escrita. Este ha de tener vocación de permanencia cuando se mantenga por un periodo superior a 12 meses o cuando se repita de forma recurrente en el tiempo, a través de alguno de los siguientes medios:

- | |
|---|
| <p>i. Compartir beneficios o costes, que sean significativos en los términos que por su relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. En todo caso, se entenderá que se da tal circunstancia cuando estos superen los porcentajes previstos en el art. 52.b) del RLAC (véase pregunta 24.2 anterior) sobre las cuentas anuales del auditor.</p> |
| <p>ii. Control o gestión comunes o concertados.</p> |
| <p>iii. El diseño e implementación común de políticas y procedimientos de control de calidad interno incluido el seguimiento, realizado por una estructura más amplia que la del auditor.</p> |

iv.	El uso de un nombre comercial común. Se considera que se utiliza un nombre comercial común, cuando se incluye este en todo o en parte en el nombre comercial del auditor.
v.	Una estrategia empresarial común. A tales efectos se entiende por estrategia empresarial común, aquella que supone que las decisiones a tomar en políticas de explotación y gestión financiera se realizan de forma centralizada, coordinada o complementaria en aras de alcanzar objetivos estratégicos comunes, lograr una mejora en la explotación del negocio o mayores sinergias.
vi.	Compartir una parte significativa de los recursos profesionales cuando por su naturaleza o relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. A estos efectos se entienden por recursos profesionales, entre otros, los referidos al personal con capacitación relacionada con el área económico-financiera, el asesoramiento jurídico, la consultoría de gestión empresarial o cualquier otro análogo, a recursos técnicos y de asesoramiento y a los sistemas de intercambio de información.

Añade el art. 8.3 del RLAC que no se considerará la existencia de red, cuando la cooperación tenga como único fin la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores, siempre que no concurra ninguna de las restantes circunstancias.

Aprovechamos aquí para indicar que el art. 20.1 de la LAC recoge las personas pertenecientes a la red del auditor de cuentas que podrán originar una situación de incompatibilidad, limitándolas, con carácter general, a las que tengan, en una entidad perteneciente a la red del auditor, la condición de:

- socio,
- administrador,
- secretario del órgano de administración o
- apoderado con mandato general.

El art. 58 del RLAC, además de las mencionadas en el art. 20.1 de la LAC, incorpora a quienes **tuvieran una posición** en relación con:

- la propiedad,
- toma de decisiones,
- gestión,
- representación o
- asunción de responsabilidades

en las entidades de la red, **similar o muy cercana a la ostentada por las personas descritas en el párrafo anterior** (art. 20.1 LAC).

27. ¿Qué aspectos ha tratado el RLAC sobre las entidades vinculadas a la entidad auditada y sobre familiares y personas o entidades relacionadas con el auditor, incluidas aquellas pertenecientes a la red del auditor?

27.1 Familiares

El art. 8.2 del RLAC aclara que **no se considerarán** cónyuges del auditor principal responsable (art. 3.12 LAC) o de la persona afectada por la causa de incompatibilidad (art. 3.13 LAC) quienes estén en situación de separación efectiva de estas personas y dicha situación se encuentre inscrita en el registro civil correspondiente, de conformidad con las normas de derecho civil.

27.2 Familiares consanguíneos que tienen vínculos estrechos por razón de convivencia

El art. 3.13 de la LAC define como familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad a “los cónyuges o quienes mantengan análoga relación de afectividad, quienes tengan vínculos de consanguinidad en primer grado descendente y quienes, con independencia del grado, tengan vínculos de consanguinidad y vivan en su hogar durante un período mínimo de un año”. En relación con estos últimos, el art. 8.2 del RLAC precisa que serán aquellos que tengan un vínculo de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral. Es decir; padres y hermanos que vivan en el hogar de la persona afectada durante un período mínimo de un año.

Adicionalmente, aclara que se entiende por persona afectada por la causa de incompatibilidad al auditor o auditores principales responsables del trabajo de auditoría y a cualquiera de las personas contempladas en los arts. 19.1 y 20.1 de la LAC de conformidad con las particularidades establecidas en dichos artículos.

27.3 Entidades vinculadas con la entidad auditada a quienes se les extienden, con los matices que en su caso indique la LAC, las causas de incompatibilidad por servicios prestados

El art. 17.2 de la LAC establece que las causas de incompatibilidad derivadas de servicios prestados (art. 16.2.b) de la LAC) “únicamente determinarán la incompatibilidad del auditor cuando se presten a otras entidades con las que la entidad auditada tenga una relación de control”, sin perjuicio, del análisis de amenazas y salvaguardas que es requerido para otras entidades vinculadas a la entidad auditada según el art. 39 del RLAC (ver pregunta 21 anterior). En este sentido el art. 37.4 del RLAC aclara que, únicamente determinarán la incompatibilidad del auditor, con los matices que se indiquen en cada caso, cuando los servicios se presten a las entidades controladas por la entidad auditada y a su dominante (art. 8.5 RLAC) que estén domiciliadas en un estado miembro de la Unión Europea.

El artículo 37.4 del RLAC añade que, no obstante, se entenderán vinculadas a la entidad auditada las controladas por esta domiciliadas fuera de la Unión Europea únicamente respecto de la participación de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones (art. 14.2 LAC y art. 37.2 RLAC), y a la causa de incompatibilidad derivada de los servicios siguientes:

- La prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros (art. 16.1.b) 1º LAC y art. 47 RLAC).
- La prestación a la entidad auditada de servicios de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos (art. 16.1.b) 5º LAC y art. 51 RLAC).

27.4 Personas que participan o tienen capacidad de influir en el resultado del trabajo de auditoría o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo (art. 19.1.a) de la LAC)

El art. 19 de la LAC trata las incompatibilidades derivadas de situaciones que concurren en personas o entidades relacionadas directamente con el auditor.

El art. 19.1.a) de la LAC establece que se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia cuando las causas de incompatibilidad previstas en el art. 16 de la LAC o en otras leyes concurren en “las personas, distintas de los auditores principales responsables, sean auditores o no y formen o no parte de la organización del auditor, que participen o tengan capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final”. En el art. 56.1 del RLAC se precisa que estas personas son:

-
- Las que participan directamente y de forma relevante en la aceptación y realización del trabajo de auditoría determinado. Son, en todo caso, las que tengan asignadas las competencias de supervisión y revisión del trabajo de auditoría.
-
- Quienes sean profesionales de otras disciplinas, y participan en el trabajo de auditoría como expertos, aunque no formen parte de la organización del auditor.
-
- Las personas con responsabilidad en la revisión del control de calidad del trabajo de auditoría formen o no parte de la organización del auditor.
-
- En las sociedades de auditoría, adicionalmente, quienes tengan capacidad para influir directamente en la valoración y en las conclusiones alcanzadas en el trabajo.
-

27.5 Otros auditores que tienen cualquier vinculación directa o indirecta con el auditor (art. 19.1.c) de la LAC)

El art. 19.1.c) de la LAC establece que se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia cuando las causas de incompatibilidad previstas en el art. 16 de la LAC o en otras leyes concurran en los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, que no estén incluidos en las letras 19.1 a) y b) de la LAC. A efectos de considerar la existencia de vinculación directa o indirecta con los auditores se aplicará lo establecido en el art. 3.15 de la LAC, en relación con las entidades vinculadas a la entidad auditada, así como la existencia de socios comunes.

Aclara el art. 56.2 del RLAC que, además de los socios pertenecientes a la misma sociedad de auditoría en cuyo nombre se haya emitido el informe de auditoría, también están vinculados los auditores designados en la sociedad para emitir informes de auditoría en su nombre.

El RLAC también precisa que se considerará que otras sociedades de auditoría se encuentran vinculadas directa o indirectamente al auditor cuando se den las relaciones y situaciones del art. 8.4 del RLAC (entidades vinculadas a la entidad auditada), así como cuando tengan socios comunes, aunque no exista participación directa entre ellas.

27.6 Personas incluidas en el art. 19.1.d) de la LAC

El art. 19.1.d) de la LAC establece que se considerará que el auditor no goza de la suficiente independencia cuando las causas de incompatibilidad previstas en el art. 16 de la LAC o en otras leyes concurran en las personas, distintas de las citadas en las letras anteriores (19.1 a), b) y c)), que sean empleados o cuyos servicios estén a disposición o bajo control del auditor y que intervengan directamente en las actividades de auditoría. A estos efectos, el art. 56.3 del RLAC precisa que dichas personas son aquellas que estén asignadas a un concreto trabajo de auditoría para su realización o que intervengan o ejerzan funciones en el seguimiento del sistema de control de calidad (apartados 48 a 56 de la NCCI).

28. ¿Cuándo se va a considerar que existen relaciones con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo por razón de la estructura y dimensión del auditor o su red?

A lo largo de los art. de la LAC que regulan las extensiones de las causas de incompatibilidad, determinadas situaciones solo generan incompatibilidad para el auditor cuando por razón de la estructura y dimensión del auditor o su red, pueda existir relación con posibles efectos o influencia en el resultado del trabajo de auditoría (art. 19.2.a) 2º, 19.2.e) 2º, 20.2.a) 2º y 20.2.b) y d) de la LAC). En el art. 57 del RLAC se indica que se entenderá que se da dicha situación cuando se pudiera concluir que el trabajo de auditoría o su resultado podría haber sido distinto del alcanzado de no haber existido relaciones o lazos próximos entre el auditor y las personas a las que se refieren los arts. 19.1, letras c) y d) y 20.1 de la LAC en los que concurren

dichas relaciones. En todo caso, el RLAC considera que existen las mencionadas relaciones, cuando se den alguna de las siguientes circunstancias entre las citadas personas:

- Cuando, no perteneciendo a la misma sociedad de auditoría, están vinculados directa o indirectamente mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros, de forma no aislada.

- Cuando pertenezcan o estén vinculados a una misma sociedad de auditoría que tenga menos de 4 socios o auditores designados para firmar informes de auditoría en su nombre.

- Cuando pertenezcan o estén vinculados a una misma sociedad de auditoría y presten servicios, de forma permanente, en la misma oficina, o en el mismo sector de actividad.

- Cuando pertenezcan a una misma red en la que el número de socios y auditores designados en conjunto sea inferior a 4.

29. ¿Qué hacer cuando la tenencia o realización de operaciones con instrumentos financieros es por circunstancias sobrevenidas?

El art. 21.1 de la LAC indica que, en el caso de las incompatibilidades derivadas de situaciones personales, se entenderá que estas existen cuando se produzcan en el período comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor finalice el trabajo de auditoría.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que se trate de incompatibilidades derivadas de la tenencia de interés significativo directo (art. 16.1.a) 2.º de la LAC), deberá resolverse la situación de incompatibilidad con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor.

En este sentido, el RLAC aclara en su art. 59.1 que no existirá una situación de incompatibilidad derivada de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros si se deshacen, liquidan o se efectúan con anterioridad a la aceptación del nombramiento como auditor.

El art. 21.2 de la LAC establece que, en el supuesto de que la posesión de instrumentos financieros a que se refiere su art. 16.1.a) 2.º, se produzca de forma sobrevenida con posterioridad a la aceptación del encargo, el auditor deberá proceder a liquidar, deshacer o eliminar dicho interés financiero en el plazo de un mes desde que tuvo conocimiento de tal circunstancia y, en todo caso, si por causas ajenas al auditor no pudiese ser, antes de la emisión del informe de auditoría. El RLAC, en su art. 59.2, precisa que **se entenderá por situaciones sobrevenidas** ajenas a la voluntad o control del auditor:

- la adquisición de instrumentos financieros con ocasión de transmisiones mortis causa, o
- las derivadas de nuevas situaciones familiares, de reasignación de trabajos o de nuevas funciones.

Según se indica en el art. 59.3 del RLAC, las actuaciones del auditor relativas a la resolución de las causas de incompatibilidad derivadas de la posesión o realización de operaciones de instrumentos financieros, en los supuestos a que se refiere el art. 21 de la LAC, deberán quedar documentadas en los papeles de trabajo del auditor y deberán adoptarse medidas específicas de salvaguarda sobre las actuaciones realizadas por las personas afectadas por la posesión o realización de las operaciones mencionadas.

Honorarios

30. ¿Bajo qué circunstancias podrán modificarse los honorarios de auditoría? ¿En qué casos deben documentarse las razones que justifican la nueva estimación?

El art. 62 del RLAC establece que los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deberán fijarse **en función del esfuerzo de auditoría** estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo.

Esta estimación del esfuerzo estará determinada en cada trabajo de auditoría por los factores siguientes:

- | |
|---|
| ▪ el tiempo, los medios, recursos y cualificación y especialización suficientes y necesarios para su realización, |
| ▪ por el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y |
| ▪ por el riesgo de auditoría esperado. |

Los honorarios por servicios de auditoría de cuentas ya sean referidos al mismo ejercicio o a ejercicios sucesivos, únicamente podrán modificarse por el mismo auditor si se alteran las condiciones que sirvieron de base para su fijación inicial.

En el caso de que se modificaran los honorarios inicialmente estimados, deberá documentarse en el archivo de auditoría a que se refiere el art. 69 del RLAC, las razones que justifican la nueva estimación de honorarios, así como las condiciones de la realización de auditoría que no comprometan los criterios de competencia, capacidad, independencia y calidad exigidos en el art. 29.1 LAC.

31. ¿Qué aspectos se han precisado respecto a la causa de abstención por honorarios percibidos?

Antes de abordar esta pregunta, merece mención lo indicado en el art. 63.2 del RLAC, al aclarar que los honorarios a percibir por servicios de auditoría no podrán incluir la prestación de servicios adicionales distintos de los de auditoría de cuentas tanto por los auditores como por las personas o entidades a que se refieren los artículos 19 y 20 de la LAC, a la entidad auditada o a las entidades vinculadas con esta por relación de control. También aplicable esta prohibición a los procesos de licitación o selección de auditores.

Ya en la causa de abstención por honorarios percibidos, el art. 25.1 de la LAC establece que cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor, en los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor, estos deberán abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente (15% en el caso de auditorías de cuentas anuales de una EIP, art. 41.2 LAC).

También será exigible la obligación de abstenerse de realizar la auditoría correspondiente en el ejercicio siguiente cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría en los tres últimos ejercicios consecutivos a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas, por parte del auditor y de quienes forman parte de la red, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor y de la citada red (15% en el caso de auditorías de cuentas anuales de una EIP, art. 41.2 LAC).

31.1 Régimen General: Reglas de cálculo que habrá que considerar. Ingresos totales a computar. Criterios que se han de tener en cuenta para auditores pequeños o para auditores que inicien su actividad.

A efectos del cálculo del porcentaje de concentración de honorarios establecido en el art. 25.1 de la LAC, el art. 58 del RLAC indica que se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) En relación con cada ejercicio económico se obtendrá el porcentaje que representan los honorarios anuales devengados por la prestación del servicio de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada sobre los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor. A tal efecto, deberán figurar:

En el numerador	el importe de los honorarios anuales por los servicios de auditoría y distintos a estos procedentes de la entidad auditada, de conformidad con el principio de devengo contenido en el marco normativo de información financiera aplicable.	
En el denominador	el importe del total de ingresos anuales del auditor:	
	▪ auditores de cuentas	ingresos íntegros derivados de las actividades económicas y demás rendimientos procedentes del trabajo o de servicios.
	▪ sociedades de auditoría	el importe neto de la cifra de negocios que deba figurar en sus cuentas anuales.

- b) Cuando el porcentaje así obtenido supere el límite general del 30% durante cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos, el auditor deberá abstenerse de realizar la auditoría correspondiente al ejercicio siguiente al tercero consecutivo en que esta circunstancia se produzca.

En relación con la determinación del porcentaje de concentración a que se refiere el art. 25.2 de la LAC, el art. 58 del RLAC indica que se seguirán las mismas reglas anteriores, pero referidas:

En el numerador:	los honorarios devengados por la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por parte del auditor y de quienes que formen parte de su red.
En el denominador:	los ingresos anuales totales obtenidos por el auditor y quienes formen parte de su red.

No obstante, el porcentaje de concentración en ambos casos será del 40% durante tres años consecutivos en el supuesto de que, dicho porcentaje para una entidad auditada, que no sea de interés público, se hubiera visto incrementado por encima del 30% como consecuencia de que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

- a) El auditor hubiera tenido que abstenerse de realizar la auditoría de cuentas de una o varias entidades por incurrir en el porcentaje del 30% a que se refiere el artículo 25 de la LAC.
- b) La finalización o aceptación de un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad relevante. A estos efectos, se entiende que un trabajo es relevante cuando los honorarios de auditoría

correspondientes a dicho trabajo representen al menos el 30 por ciento de la cifra del importe total anual de los honorarios por servicios de auditoría del auditor.

El RLAC precisa que, en el caso de auditores pequeños, es decir, que cumplan las condiciones de entidades pequeñas del art. 3.9 de la LAC, los porcentajes de concentración pasarán del 30% al 35%.

También aclara el RLAC el criterio a tener en cuenta en el caso de auditores que inicien su actividad. Así, a efectos de las causas por abstención por honorarios percibidos, no computarán los tres primeros años naturales o ejercicios sociales anuales, según se trate de auditores de cuentas o sociedades de auditoría, a partir del inicio del ejercicio de la actividad mediante su inscripción en el ROAC, en la situación de ejerciente en el caso de auditor de cuentas persona física.

31.2 Régimen para las EIP: Autorización excepcional para sociedades de auditoría pequeñas o medianas que auditen EIP.

El art. 41.2 de la LAC establece que cuando una sociedad de auditoría que sea pequeña o mediana, haya excedido el límite de concentración de honorarios establecido en el 15% en la auditoría de EIP, la comisión de auditoría u órgano equivalente en la EIP auditada, podrá autorizar excepcionalmente la realización de la auditoría del ejercicio inmediatamente siguiente por una sola vez (ejercicio en el que, de lo contrario, debiera abstenerse por causa de haber excedido el límite de concentración de honorarios del 15% mencionado). La autorización se basará en un examen de amenazas y medidas de salvaguarda al efecto.

El RLAC precisa en su art. 86 que dicha autorización excepcional, deberá producirse antes de iniciar el trabajo de auditoría de cuentas del ejercicio afectado, y en todo caso antes de que finalice el ejercicio económico de la EIP auditada. A estos efectos, la sociedad de auditoría deberá documentar todo el proceso seguido de evaluación de amenazas y adopción de medidas de salvaguarda, así como del examen y comunicaciones practicados con la CA u órgano equivalente, incluidas la motivación y justificación de dicha autorización. Dicha autorización, junto con su motivación, será comunicada por la sociedad de auditoría al ICAC en el plazo de cinco días hábiles desde la recepción de la autorización.

A los efectos de esta autorización excepcional, se considerarán sociedades de auditoría medianas aquellas que cumplan las condiciones de entidades medianas según los parámetros establecidos en el art. 3.10 de la LAC.

Obligaciones y actuaciones respecto a la comisión de auditoría de la EIP en relación con la independencia del auditor

32. ¿Qué obligaciones tienen los auditores respecto a las comisiones de auditoría de las EIP que auditen?

El art. 80 del RLAC establece las siguientes obligaciones a los auditores respecto a las CA de las EIP que auditen:

- | |
|--|
| a) Satisfacer los requerimientos de información que la comisión de auditoría solicite. |
| b) Examinar con la comisión de auditoría las amenazas a su independencia y las salvaguardas aplicadas en cada trabajo (art. 6.2.b) RUE). |
| c) Recabar la autorización para prestar servicios no prohibidos que en su caso procedan (art. 5.4 RUE) o la autorización excepcional prevista en el artículo 41.2 de la LAC. |

- d) Remitir la declaración anual sobre su independencia (NIA-ES 260 R), así como la información detallada e individualizada de los servicios adicionales a los de auditoría de cualquier clase prestados y sus honorarios, de conformidad con lo exigido en el artículo 529 quaterdecies, apartado 4, letra e) del TRLSC.

En el caso de que las EIP auditadas no cuenten con comisión de auditoría, los procedimientos y actuaciones anteriores deberán ser realizados por el auditor con el órgano que tenga atribuidas y desempeñe funciones equivalentes a las asignadas a la comisión de auditoría.

33. ¿Qué aspectos deben comunicarse a la comisión de auditoría de la EIP en relación con la independencia del auditor?

Según el art. 81 del RLAC, a los efectos de obligaciones detalladas en la respuesta a la pregunta anterior, y sin perjuicio de lo dispuesto en las normas de auditoría, los auditores deberán realizar las siguientes actuaciones, que consisten en comunicar a la CA de la EIP auditada:

- Aquellas situaciones o relaciones que puedan suponer amenaza a la independencia, para su examen por aquella.
- La prestación de servicios distintos de auditoría a efectos de que esta pueda autorizar su prestación.

Estas comunicaciones se efectuarán con el fin de que la CA pueda emitir el informe a que se refiere el artículo 529 quaterdecies 4.f) del TRLSC, y se deberá incluir información detallada, al menos, sobre:

-
- a) La naturaleza y contexto en que se produce.
-
- b) La condición, cargo o influencia en quién se produce.
-
- c) Los intereses económicos derivados o retribución correspondiente.
-
- d) La evaluación de la importancia que la amenaza genera respecto a la independencia.
-
- e) La existencia de medidas que eliminan o reducen dichas amenazas a un nivel que no comprometa su independencia.
-
- f) Cualquier otra información que sea requerida, en relación con el cumplimiento de la obligación de independencia, por la CA, incluida la referida:
- 1º Al sistema de control de calidad interno que tienen establecido de conformidad con el artículo 28 de la LAC, en materia de independencia.
-
- 2º A las prácticas internas de rotación del socio de auditoría y de su personal.
-
- 3º A las relaciones entre la entidad auditada y sus entidades vinculadas y el auditor y su red, que conlleven la prestación de servicios distintos de auditoría o cualquier otro tipo de situación o relación.
-

Dichas comunicaciones se realizarán en tiempo y forma, de tal modo que permitan a la CA cumplir con sus funciones.

Rotación externa: auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditan EIP

34. ¿Está sujeta la coauditoría a la duración mínima de tres años del contrato inicial?⁵

El art. 40.1 de la LAC establece que la duración mínima del período inicial de contratación de auditores en EIP no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del RUE (EIP). No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor junto a otro u otros auditores para actuar conjuntamente en este período adicional (coauditoría).

Aclara el RLAC en su art. 83 que, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor, la contratación conjunta de dicho auditor con otro auditor en el período adicional a que se refiere el art. 40.1 de la LAC, podrá ir de uno hasta cuatro años, con las prórrogas correspondientes hasta completar en su caso dicho período adicional, sin que resulte de aplicación al nuevo auditor nombrado el plazo mínimo de tres años previsto, con carácter general, para la contratación inicial de los auditores.

Añade el RLAC que, una vez finalizado el período adicional de contratación conjunta, el nuevo auditor con el que se contrató de forma simultánea para actuar conjuntamente podrá ser contratado individualmente hasta completar el periodo de contratación máximo de diez años, incluidas prórrogas. Tras el periodo máximo, dicho auditor podrá ser contratado conjuntamente con otro auditor por un periodo adicional de hasta cuatro años.

Rotación interna: auditores principales responsables en la auditoría de EIP

35. ¿Cómo quedan los requisitos de rotación de los auditores principales responsables en la auditoría de una EIP?

La LAC, en su art. 40.2, establece como obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría de una EIP, una vez transcurridos 5 años desde el contrato inicial, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de 3 años para que dichas personas puedan volver a participar en dicha auditoría. El art. 85 del RLAC aclara que quienes están sujetos a la rotación obligatoria de los auditores principales responsables en el caso de auditoría de cuentas anuales consolidadas, cuando transcurran 5 años desde el primer año o ejercicio en que fueron auditadas dichas cuentas, son:

- El auditor que firme el informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas a título individual o en nombre de una sociedad de auditoría.
- En el caso de sociedades de auditoría, el auditor o auditores designados en su caso por la sociedad de auditoría como principales responsables de realizar el trabajo de auditoría de cuentas en nombre de dicha sociedad.

En tal caso, si este auditor fuera el auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas de la entidad dominante que formula las citadas cuentas anuales consolidadas, será igualmente obligatoria la rotación en relación con esta entidad dominante.

⁵ El ICAC ya dio respuesta a esta pregunta en el BOICAC 110 (consulta nº 5), ahora queda regulado en el RLAC.

ORGANIZACIÓN INTERNA Y DEL TRABAJO



La publicación de la LAC supuso la incorporación a nuestra normativa del concepto de organización interna, que es más amplio que el del sistema de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría (SCCI). La LAC establece la obligación de que los auditores dispongan de sistemas y procedimientos organizativos que van más allá del alcance y objetivos de la NCCI, por lo que el SCCI, ha pasado a ser un componente de la organización interna del auditor.

La LAC y el RLAC regulan tanto la organización interna como el SCCI, lo que implica que el contenido mínimo del SCCI se eleve de rango normativo y también que se incorporen nuevos requerimientos que hasta la publicación del RLAC o bien no estaban en la NCCI o estaban dentro del material de aplicación y otro material explicativo.

La DF 2ª del RLAC prevé que, en el plazo máximo de 3 meses desde la entrada en vigor de éste, se adapten las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas a lo establecido en los art. 28 de la LAC y 67 del RLAC.

Adicionalmente, el pasado 17 de diciembre de 2020 IAASB publicó las normas internacionales de gestión de la calidad (ISQM 1 e ISQM 2) e ISA 220 revisada, con las que cambia el enfoque con el que el auditor debe diseñar e implementar el SCCI, se establecen nuevos elementos del sistema y se refuerza el procedimiento de revisión de calidad de los encargos. La ISQM 1 establece que las firmas de auditoría deberán tener diseñados e implementados sus sistemas de gestión de la calidad conforme a lo previsto en dicha norma el 15 de diciembre de 2022, mientras que la ISQM 2 y la ISA 220 revisadas prevén su entrada en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien el 15 de diciembre de 2022 o con posterioridad a dicha fecha. En este sentido, es razonable pensar que en España comience el trabajo para la adopción de las normas internacionales de gestión de la calidad, si bien, actualmente se desconoce si su entrada en vigor en España se hará coincidir con las fechas previstas por IAASB.

Tal y como se ha comentado en la introducción, el presente apartado se centra en resumir los principales nuevos requerimientos mencionados en materia de organización interna y del SCCI y su impacto en la profesión.

Organización interna

36. ¿Qué supone la organización interna para los auditores?

El art. 28 de la LAC establece la obligación de que los auditores dispongan de sistemas y procedimientos organizativos que van más allá del alcance y objetivos de la NCCI. De acuerdo con los criterios establecidos en el art. 28 de la LAC, el art. 66 del RLAC desarrolla los requisitos de la organización interna, que se resumen en:

- a) Organización (estructura) adecuada con asignación de responsabilidades, funciones y tareas en todos sus niveles, aprobada por el órgano competente de la sociedad de auditoría y formalizada por escrito.
- b) Procedimientos administrativos contables.
- c) Procedimientos de identificación, valoración y respuesta a los riesgos que afecten a la actividad de auditoría.
- d) Sistema de control interno basado en la NCCI y el RLAC.

Así pues, el SCCI queda integrado dentro del concepto de organización interna y de hecho el art. 67 del RLAC establece que, con el objetivo de asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría y la emisión de informes de auditoría, los auditores dispondrán de un SCCI basado en la NCCI y en el presente RLAC.

En cuanto a la proporcionalidad, tanto la LAC como el RLAC establecen que la organización interna y su documentación justificativa serán proporcionados a la dimensión y estructura del auditor y a las características, complejidad y volumen de los trabajos de auditoría que realicen.

37. ¿Qué características deben tener cada uno de los requerimientos de la organización interna?

De acuerdo con el art. 66 del RLAC, la organización interna del auditor ha de reunir las siguientes características:

1. Una organización o estructura que permita la coordinación del personal del auditor, así como de las personas y entidades a las que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la LAC que intervengan o puedan intervenir en la realización de trabajos de auditoría.
2. Procedimientos administrativos contables que deben asegurar razonablemente el cumplimiento del marco normativo de información financiera aplicable al auditor y deben permitir la obtención de información, agregada y detallada, para identificar las personas o entidades con las que realicen operaciones o transacciones y la naturaleza y honorarios de las mismas, bien sea en relación con la actividad de auditoría o de otras actividades o servicios.
3. Procedimientos administrativos contables que hagan posible la conciliación apropiada y oportuna de la información sobre las personas y las transacciones, de forma detallada y agregada, con los libros y registros obligatorios que han de llevar los empresarios conforme a la normativa mercantil y fiscal, así como con la información que se ha de remitir periódicamente al ICAC de acuerdo con el art. 89 del RLAC.

4. Procedimientos administrativos para la identificación, valoración y respuesta a los riesgos que puedan afectar a la actividad de auditoría, incluidos los que se refieren al control y protección de los sistemas informáticos y el tratamiento de datos personales.

5. Un sistema de control interno que incluya políticas y procedimientos relativos al SCCI, basado en la NCCI a la que hace referencia el art. 2.4 de la LAC y el presente RLAC. El SCCI ha de contemplar, como mínimo, los siguientes elementos:

a) Gobernanza y responsabilidades del liderazgo de la calidad de auditoría

b) Ética e independencia.

c) Revisiones de control de calidad.

d) Políticas retributivas.

e) Actividades externalizadas.

f) Seguimiento.

g) Archivo.

38. ¿Se han determinado requisitos simplificados para quienes realizan exclusivamente auditorías de entidades pequeñas?

El art. 28.3 de la LAC establece que reglamentariamente se determinaran requisitos simplificados de organización interna para los auditores que realizan exclusivamente auditorías de entidades pequeñas⁶.

El art. 68 del RLAC establece a este respecto que las políticas y los procedimientos de documentación y de comunicación de los auditores que realicen exclusivamente auditorías de entidades pequeñas podrán ser menos formales y exhaustivos o más simplificados que en los de mayor dimensión.

En todo caso, se deberá asegurar razonablemente la consecución de los fines previstos en el capítulo IV del RLAC sobre organización interna, incluso cuando se externalicen determinados procedimientos de control de calidad, pues una menor formalidad no exime de la obligación de dejar constancia de las evaluaciones realizadas y los resultados obtenidos.

39. ¿Se han determinado requisitos más amplios para quienes auditan EIP?

La LAC establece en la sección 4ª del Capítulo IV del Título II dedicado a la auditoría de EIP, requerimientos adicionales en materia de organización interna y del trabajo para quienes auditen este tipo de entidades. Asimismo, el art. 45 de la LAC establece que reglamentariamente se desarrollarán requisitos adicionales relativos a la estructura de los auditores de EIP.

39.1. Organización interna (estructura)

A efectos de lo establecido en el art. 45 de la LAC, el art. 87 del RLAC establece que los auditores de EIP deberán disponer de una estructura organizativa y una dimensión adecuada a la cantidad y complejidad de los trabajos de auditoría de EIP, su magnitud y naturaleza y deberá disponer o tener a su disposición:

⁶ Entidades pequeñas (art 3.9 LAC): " las que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los 4 millones de euros.

b) Que el importe total de su cifra anual de negocios no supere los 8 millones de euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50

(...)"

- a) Auditores principales responsables con experiencia en auditoría de EIP, a los que se requerirá:
- Haber participado como miembro del equipo de auditoría de entidades EIP con capacidad para influir en el resultado final del trabajo, considerando la complejidad del trabajo de auditoría, la magnitud y la naturaleza de la entidad.
 - Estar en posesión de un amplio conocimiento de la actividad en la que opera la entidad.
-
- b) Especialistas o departamentos técnicos que cuenten con capacidad, oportunidad y eficacia para prestar asesoramiento en contabilidad y auditoría de cuentas.
-
- c) Especialistas en distintos campos que sean relevantes para la información económica-financiera de las entidades auditadas, que se integren en el equipo de auditoría y puedan dar respuesta a las cuestiones que surjan durante la revisión o supervisión del trabajo.
-
- d) Revisor o revisores de control de calidad con, al menos, el mismo nivel de conocimientos y experiencia que fueran necesarios para actuar como un auditor principal responsable designado para firmar el informe de auditoría a que se refiere el apartado a).
-

En el caso de actuación conjunta de auditoría, al menos, uno de los auditores designados, deberá cumplir estos requisitos antes de la aceptación del trabajo.

39.2. Modificación de la estructura del auditor EIP

Cualquier modificación que afecte a las condiciones para ser auditor de EIP conforme se recoge en el artículo 87 apartados 1 y 2, deberá ser comunicada al ICAC en el plazo de quince días hábiles desde que se haya producido.

39.3. Procedimientos de gestión del riesgo de continuidad del negocio

De acuerdo con el art. 66.4 del RLAC los auditores de EIP deberán implantar procedimientos administrativos de gestión de los riesgos que permitan asegurar la continuidad y regularidad de la actividad de auditoría, para lo cual evaluarán cualitativa y cuantitativamente los posibles impactos sobre dicha continuidad.

Asimismo, los auditores de EIP diseñarán e implementarán planes de contingencias y de continuidad, que serán objeto de revisión periódica, al menos, anualmente.

39.4. Sistema de control de calidad interno

El Capítulo VI del Título II del RLAC regula la auditoría de EIP y por ello, debe ser objeto de análisis detallado por los auditores a los efectos de organizar su sistema de control de calidad interno. En especial, se recogen requisitos específicos para el cumplimiento de los requerimientos de independencia.

Asimismo, el art. 42 de la LAC establece expresamente que los auditores de EIP deberán establecer políticas y procedimientos para la realización de la revisión de control de calidad del trabajo de auditoría, de conformidad con el art. 8 del RUE (EIP).

40. ¿Qué controles deben implementarse para la conservación y custodia de la documentación?

El apartado 2 del art. 72 establece que los auditores son los responsables de salvaguardar y conservar la información, documentación, archivos y registros para dar cumplimiento de las obligaciones de conservación y custodia a las que se refiere el art. 30 de la LAC. Para cumplir con esa responsabilidad, el auditor deberá disponer de sistemas informáticos que cuenten con los siguientes controles:

- a) Asegurar la custodia, integridad y recuperación de la información.
- b) Reducir el riesgo de deterioro o pérdida.
- c) Garantizar la accesibilidad y autorización restringida de los accesos

SCCI

41. ¿Qué requisitos deben reunir las personas con responsabilidad en el SCCI?

De acuerdo con el art. 67 del RLAC:

- a) La responsabilidad última del SCCI deberá recaer en un auditor inscrito en situación de ejerciente en el ROAC, con autoridad e independencia suficiente para ejercer su responsabilidad.
- b) El responsable de seguimiento del SCCI deberá ejercer sus funciones con independencia funcional y ausencia de conflicto de interés respecto del resto de personas que desempeñan funciones relacionadas con el SCCI.
- c) El revisor de control de calidad del encargo será un auditor inscrito en situación de ejerciente que no haya participado en la realización del trabajo de auditoría objeto de dicha revisión.

42. ¿Cuáles son las principales novedades que incorpora el RLAC en los distintos elementos del SCCI?

Las cuestiones reguladas en el RLAC que hemos considerado de mayor interés en relación con los elementos del SCCI porque amplían requerimientos, precisan los existentes en la NCCI o recogen reglamentariamente aspectos que formaban parte del material de aplicación y otro material explicativo de NCCI, son las siguientes:

42.1 Ética e Independencia

El art. 67.2 establece que los objetivos y requerimientos que establezca el auditor, incluidos en un código de conducta, tendrán como finalidad la implementación eficaz de las políticas y procedimientos para asegurar razonablemente que los requerimientos normativos de ética e independencia que le aplican, se cumplen.

42.2 Políticas retributivas

- a) Las políticas retributivas deberán ofrecer suficientes incentivos al rendimiento para asegurar la calidad de la auditoría.
- b) La evaluación del rendimiento y las remuneraciones se documentarán de forma individual y detallada para evidenciar los criterios utilizados y la correspondencia entre evaluación y remuneración.

42.3 Seguimiento

Para revisar la eficacia del SCCI, los objetivos y requerimientos del seguimiento asegurarán:

- a) Que el responsable de seguimiento tenga la experiencia y competencia necesarias.
- b) La evaluación, al menos, una vez al año del SCCI, de forma objetiva y libre de conflictos de interés según criterios de riesgo e imprevisibilidad.
- c) El establecimiento de políticas y procedimientos de revisión continuada.
- d) La frecuencia mínima de las revisiones a realizar

- e) Los criterios de selección de las muestras.

- f) El tratamiento de las deficiencias detectadas, en su caso.

- g) La revisión de la efectiva implementación de las medidas correctoras.

43. ¿Cómo regula el RLAC la externalización de actividades?

El auditor establecerá las políticas y procedimientos oportunos para que las actividades que externalice, aseguren su responsabilidad respecto a la entidad auditada. Los acuerdos de externalización no podrán impedir la función supervisora del ICAC.

Las políticas deben incluir:

- a) La comunicación con las entidades y personas con las que se haya acordado la externalización de actividades.

- b) La documentación de las instrucciones enviadas a dichas personas por parte de los responsables del equipo de auditoría.

44. ¿Quiénes deben tener a su disposición las políticas y procedimientos de la organización interna del auditor?

Todo el personal del auditor, así como las personas o entidades a las que se refieren los art. 19.1 y 20.1 de la LAC que intervengan o puedan intervenir en la realización de trabajos de auditoría.

Documentación de auditoría

45. ¿Qué cambios ha introducido el RLAC en relación a la documentación del trabajo de auditoría?

45.1. Contenido del archivo de auditoría

Sin perjuicio de los requerimientos establecidos en el art. 16 del RLAC relativo a la documentación de la evaluación y revisión del trabajo de auditoría consolidadas, el art. 69.1 establece la documentación que, al menos, deberá incluir el archivo de auditoría para cada trabajo que, con carácter general, son los que ya están recogidos en las NIA-ES y en la NCCI.

No obstante, se incluye alguna novedad como la obligación de que los papeles sean lo suficientemente detallados para que, una vez obtenida la documentación base utilizada en los procedimientos de auditoría, pudieran, en su caso, ser "re-ejecutados".

45.2. Documentación de la auditoría en formato electrónico

Toda la documentación a la que hace referencia el art. 69.1 forma parte del archivo de auditoría y por ello no se considerará evidencia de auditoría la documentación o información que no se incluya en el mismo. Esta documentación deberá compilarse en formato de archivo electrónico, con las debidas medidas que garanticen su autenticidad.

45.3. Modificar el archivo tras firmar el informe de auditoría

De acuerdo con el art 69.2, en ningún caso podrá modificarse el archivo como consecuencia de revisión interna o externa del trabajo de auditoría realizadas con posterioridad a la fecha del informe de auditoría.

45.4. Controles informáticos aplicados a los archivos de trabajo

Además de los controles indicados en la pregunta 40, de acuerdo con el art. 72.2, el auditor deberá disponer de controles informáticos específicos para el archivo de auditoría, que tengan las siguientes funcionalidades:

- La identificación única del archivo generado compilado y de la fecha de la compilación.
- La imposibilidad de modificar el archivo transcurrido el plazo máximo para su compilación.

Tal como ya se ha indicado, toda la documentación deberá compilarse en formato electrónico y deberán realizarse de forma rutinaria copias de seguridad en formato informático en el momento de su creación, cuando se produzcan modificaciones, y, en caso de no haberlas, al menos, una vez al año.

45.5. ¿Posibilidad de modificar un archivo tras su compilación?

De acuerdo con el art. 69.3, si una vez compilado el archivo se da alguna de las siguientes situaciones:

- Hechos posteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría que lleguen a conocimiento del auditor.
- Hechos anteriores a la fecha de emisión del informe de auditoría pero que hubieran llegado a conocimiento del auditor con posterioridad a dicha fecha.
- Plan de subsanación que haga necesario incluir documentación adicional al archivo.

Debido a que el archivo compilado no podrá ser modificado, el auditor ha de disponer de políticas y procedimientos que permitan generar, a partir del archivo compilado, un archivo complementario, debiendo documentarse:

- a) Quién autoriza el cambio en el archivo complementario respecto del compilado.
- b) Motivos y fecha del cambio.
- c) Documentación que se ha modificado para que cualquier tercero pueda hacer un seguimiento de la misma.

46. ¿En qué circunstancias el plazo de conservación del archivo de auditoría superaría los 5 años que señala el art. 30 de la LAC?

Respecto al deber de conservación y custodia al que hace referencia el art. 30 de la LAC, en el caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo de 5 años se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido 5 años desde la última comunicación o intervención del auditor en relación con el conflicto en cuestión.

Registros obligatorios

47. ¿Qué novedades incorpora el RLAC en relación a los registros obligatorios regulados en el art. 29 de la LAC?

En relación al registro de entidades auditadas cuyo contenido se recoge en el art. 29.3 letra c) de la LAC, el legislador ha añadido a través del art. 71 del RLAC un requerimiento adicional de información, estableciendo que en aquellos casos en los que se audite a un grupo y a entidades

que pertenecen al mismo, la información deberá indicar expresamente las entidades auditadas que forman parte del grupo.

Asimismo, respecto al contenido del registro de infracciones graves o muy graves regulado en el art. 29.3 letra a), el art. 70 del RLAC recoge como precisión que se incluirán, al menos, aquellas infracciones graves o muy graves declaradas mediante resolución firme en vía administrativa por el ICAC.

Anexo - Relación de artículos del LAC, RLAC y RUE (EIP)

	NO EIP		EIP		
	LAC	RLAC	LAC	RLAC	RUE (EIP)

Título preliminar. Ámbito de aplicación, objeto, régimen jurídico y definiciones

▪ Ámbito de aplicación y objeto	1	1, 2	1, 33	1, 2 y 75	1 y 2
▪ Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas	2	3 a 7	2, 34	3 a 7	2
▪ Definiciones	3	8	3	8	-

Título I. De la auditoría de cuentas

Capítulo I. De las modalidades de auditoría de cuentas

▪ Auditoría de cuentas anuales y de otros estados financieros o documentos contables	4	12	4	12	-
▪ Informe de auditoría de cuentas anuales	5	9, 10,	5, 35	9, 10,	10 y 19
▪ Informe de auditoría sobre otros estados financieros o documentos contables.	-	13,14	-	13,14	-
▪ Informe adicional a la Comisión de auditoría	-	-	36	76	11
▪ Informe de transparencia	-	-	37	77	13
▪ Informe a las autoridades nacionales supervisoras	-	-	38	78	12
▪ <i>Contrato de auditoría de cuentas anuales</i>	-	11	-	11	-
▪ Deber de solicitud y suministro de información	6	15	6	15	-
▪ Auditoría de cuentas consolidadas	7	16 a 18	7	16 a 18	-
▪ <i>Actuación conjunta de auditores</i>	-	19	-	19	-

Capítulo II. Requisitos para el ejercicio de la auditoría de cuentas

▪ Registro Oficial de Auditores de Cuentas <i>En relación a los requisitos de formación</i>	8	20, 21 33 a 36	8	20, 21 33 a 36	-
▪ Autorización e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas	9	22 27 a 30	9	22 27 a 30	-
▪ Auditores de cuentas autorizados en otros Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países.	10	22, 24, 31, 32	10	22, 24, 31, 32	-
▪ Sociedades de auditoría.	11	23, 24	11	23, 24	-
▪ <i>Relación de auditores de cuentas y sociedades de auditoría</i>	-	25	-	25	-
▪ Baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas	12	26	12	26	-

Capítulo III. Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas

Sección 1.ª Escepticismo y juicio profesionales

▪ Escepticismo y juicio profesionales.	13	-	13	-	-
--	----	---	----	---	---

	NO EIP		EIP		
	LAC	RLAC	LAC	RLAC	RUE (EIP)
Sección 2.ª Independencia					
Ver detalle en apartado de independencia de este documento					
Sección 3.ª Responsabilidad y garantía financiera					
▪ Responsabilidad civil	26	-	26	-	-
▪ Garantía financiera	27	65	27	65	-
Sección 4.ª Organización interna y del trabajo de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría					
▪ Organización interna	28	66-68	28, 42	66-68	8
▪ Organización del trabajo	29	69-71	29, 43	69-71	6 a 8, 14
▪ Expediente de traspaso	-	-	44	-	18
▪ Estructura organizativa	-	-	45	87	-
Sección 5.ª Deberes de custodia y secreto.					
▪ Deber de conservación y custodia.	30	72	30	72	15
▪ Deber de secreto.	31	73	31	73	-
▪ Acceso a la documentación	32	-	32	-	-
▪ Protección de datos de carácter personal	-	74	-	74	-

Título II. Supervisión pública

Capítulo I. Función supervisora					
▪ Ámbito de supervisión pública	46	-	46	-	-
▪ Recursos	47	-	47	-	-
▪ Sujetos sobre los que se ejerce la función supervisora	48	89	48	89	-
▪ Facultades de supervisión	49	90	49	90	-
▪ Lugar de las actuaciones de comprobación, investigación e inspección	50	95	50	95	-
▪ Colaboración administrativa	51	-	51	-	-
▪ Control de la actividad de auditoría de cuentas: investigaciones e inspecciones	52	91, 93-96	52	91, 93-96	-
▪ Investigaciones	53	97-99	53	97-99	-
▪ Inspecciones	54	100-104	54	100-104	26.2, 26.6 a 26.9
▪ Asistencia de servicios profesionales y expertos	55	92, 106	55	92, 106	26.5
▪ Comunicaciones y medios del ICAC	-	105	-	105	-
Capítulo II. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas					
▪ El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	56	-	56	-	20,21, 23, 24, 26 y 27
▪ El Presidente	57	-	57	-	-

	NO EIP		EIP		
	LAC	RLAC	LAC	RLAC	RUE (EIP)
▪ El Comité de Auditoría de Cuentas	58	88	58	88	-
▪ El Consejo de Contabilidad	59	88	59	88	-
▪ <i>Comité consultivo de contabilidad</i>	-	88	-	88	
▪ Confidencialidad y deber de secreto	60	-	60	-	22, 34 y 35
▪ Transparencia y publicidad	61	-	61	-	28
Capítulo III. Régimen de supervisión aplicable a auditores, así como a sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países					
▪ Auditores, sociedades y demás entidades de auditoría autorizados en Estados miembros de la Unión Europea y en terceros países	62	107, 108	62	107, 108	-
Capítulo IV. Cooperación internacional					
▪ Deber de colaboración con los Estados miembros de la Unión Europea y con las autoridades europeas de supervisión	63	109-114	63	109-114	25,29,31 y 33 a 35
▪ Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores	64	-	64	-	30
▪ Transmisión de información al Banco Central Europeo, Sistema Europeo de Bancos Centrales y a la Junta Europea de Riesgos Sistémicos	65	-	65	-	-
▪ Colegios de autoridades supervisoras competentes en materia de auditoría de cuentas	66	-	66	-	32
▪ Coordinación con autoridades competentes de terceros países	67	115	67	115	36 a 38

Título III. Régimen de infracciones y sanciones

▪ Potestad administrativa sancionadora	68	116-124	68	116-124	-
▪ Especialidades en materia de procedimiento	69	117, 124	69	117, 124	-
▪ Responsabilidad administrativa	70	-	70	-	-
▪ Infracciones	71	-	71	-	-
▪ Infracciones muy graves	72	125-128	72	125-128	-
▪ Infracciones graves	73	125-127, 129, 130 -134	73	125-127, 129, 130 -134	-
▪ Infracciones leves	74	-	74	-	-
▪ Sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas individuales	75	135	75	135	-
▪ Sanciones por infracciones cometidas por sociedades de auditoría	76	135	76	135	-

	NO EIP		EIP		
	LAC	RLAC	LAC	RLAC	RUE (EIP)
▪ Sanciones por infracciones cometidas por auditores de cuentas y sociedades de auditoría en relación con EIP	77	-	77	-	-
▪ Otras sanciones adicionales	78	136	78	136	-
▪ <i>Normas especiales</i>	-	137	-	137	-
▪ Sanciones por infracciones cometidas por sujetos no auditores	79	-	79	-	-
▪ Determinación de la sanción	80	-	80	-	-
▪ Ejecutividad de las resoluciones	81	-	81	-	-
▪ Publicidad de las sanciones	82	138	82	138	-
▪ Responsabilidad administrativa de sociedades de auditoría extinguidas	83	-	83	-	-
▪ Obligación de conservación de la documentación	84	-	84	-	-
▪ Prescripción de las infracciones	85	-	85	-	-
▪ Prescripción de las sanciones	86	-	86	-	-

Título IV. Tasas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

▪ Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el control y supervisión de la actividad de la auditoría de cuentas	87	-	87	-	-
▪ Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la expedición de certificados o documentos a instancia de parte y por las inscripciones y anotaciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas	88	-	88	-	-

Título V. Protección de datos personales.

▪ Protección de datos personales	89	-	89	-	-
----------------------------------	----	---	----	---	---

De las corporaciones de derecho público representativas de auditores

▪ <i>Corporaciones de derecho público representativas de auditores</i>	-	139	-	139	-
▪ <i>Funciones</i>	-	140	-	140	-
▪ <i>Del acceso a la documentación y deber de comunicación de las corporaciones de derecho público representativas de auditores</i>	-	141	-	141	-

Disposiciones adicionales, transitorias, derogatorias y finales

▪ Auditoría obligatoria.	DA1 ^a	DA1 ^a - DA4 ^a	DA1 ^a	DA1 ^a - DA4 ^a	-
▪ Auditorías en entidades del sector público.	DA2 ^a	-	DA2 ^a	-	-

	NO EIP		EIP		
	LAC	RLAC	LAC	RLAC	RUE (EIP)
▪ Comisión de auditoría de EIP	DA3 ^a	DA8 ^a	DA3 ^a	DA8 ^a	-
▪ Colaboración de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia en la ejecución de competencias en relación con el mercado de auditoría de cuentas	DA4 ^a	-	DA4 ^a	-	-
▪ Informe sobre la evolución del mercado	DA5 ^a	-	DA5 ^a	-	-
▪ Sociedades de auditoría	DA6 ^a	-	DA6 ^a	-	-
▪ Mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección	DA7 ^a	DA5 ^a	DA7 ^a	DA5 ^a	
▪ Comunicaciones electrónicas	DA8 ^a	-	DA8 ^a	-	-
▪ Colaboración con la Dirección General de los Registros y del Notariado	DA9 ^a	-	DA9 ^a	-	-
▪ Información de los pagos efectuados a las Administraciones Públicas	DA10 ^a	-	DA10 ^a	-	-
▪ <i>Formulación consultas</i>	-	DA6 ^a	-	DA6 ^a	-
▪ <i>Boletín oficial del ICAC</i>	-	DA7 ^a	-	DA7 ^a	-
▪ <i>Cláusulas limitativas en la selección de auditores de cuentas</i>	-	DA9 ^a	-	DA9 ^a	-
▪ Colaboración con la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública	-	DA10 ^a	-	DA10 ^a	-
▪ <i>Régimen sancionador del cumplimiento de la obligación de depósito de cuentas</i>	-	DA11 ^a	-	DA11 ^a	-
▪ Licenciados, ingenieros, profesores mercantiles, arquitectos o diplomados universitarios	DT1 ^a	-	DT1 ^a	-	-
▪ Situaciones de incompatibilidad	DT2 ^a	-	DT2 ^a	-	-
▪ Ejercicio económico de aplicación de las previsiones contenidas en la disposición adicional décima	DT3 ^a	-	DT3 ^a	-	-
▪ <i>Programas de enseñanza teórica</i>	-	DT1 ^a	-	DT1 ^a	-
▪ <i>Formación práctica</i>	-	DT2 ^a	-	DT2 ^a	-
▪ <i>Remisión de información al ICAC</i>	-	DT3 ^a	-	DT3 ^a	-
▪ <i>Procedimientos sancionadores</i>		DT4 ^a		DT4 ^a	-
▪ Administradores concursales		DT5 ^a		DT5 ^a	
▪ Modalidades de auditoría de cuentas, independencia y auditoría de las entidades de interés público.	-	DT6 ^a	-	DT6 ^a	-
▪ Disposición derogatoria única	DDU	-	DDU	-	-
▪ Modificación del Código de Comercio aprobado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885	DF1 ^a	-	DF1 ^a	-	-
▪ Modificación de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores	DF2 ^a	-	DF2 ^a	-	-

	NO EIP		EIP		
	LAC	RLAC	LAC	RLAC	RUE (EIP)
▪ Modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa	DF3 ^a	-	DF3 ^a	-	-
▪ Modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio	DF4 ^a	-	DF4 ^a	-	-
▪ Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades	DF5 ^a	-	DF5 ^a	-	-
▪ Título competencial	DF6 ^a	-	DF6 ^a	-	-
▪ Incorporación de Derecho de la Unión Europea	DF7 ^a	-	DF7 ^a	-	-
▪ Habilitación normativa	DF8 ^a	-	DF8 ^a	-	-
▪ Habilitación para la modificación de los Estatutos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	DF9 ^a	-	DF9 ^a	-	-
▪ Autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas	DF10 ^a	-	DF10 ^a	-	-
▪ Funciones encomendadas a los miembros del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas	DF11 ^a	-	DF11 ^a	-	-
▪ No incremento de gasto	DF12 ^a	-	DF12 ^a	-	-
▪ Régimen jurídico de la reserva por fondo de comercio en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016	DF13 ^a	-	DF13 ^a	-	-
▪ Entrada en vigor	DF14 ^a	-	DF14 ^a	-	-
▪ <i>Nombramiento de auditor por el registrador mercantil</i>		DF1 ^a		DF1 ^a	
▪ Modificación de las normas de control de calidad interno	-	DF2 ^a	-	DF2 ^a	-
▪ Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas	-	DF3 ^a	-	DF3 ^a	-