

Apéndice E

Reglamento de Auditoría de Cuentas

Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas

Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre (BOE número 308, de 25 de diciembre), por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas

La Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, ha supuesto un acontecimiento de enorme importancia en el mundo empresarial al exigir una mayor transparencia en el ámbito contable de las Empresas. Dicha exigencia no sólo venía dada por nuestra adhesión a la Comunidad Económica Europea, sino por razones puramente objetivas. Con posterioridad a la citada norma, el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, recoge en la sección octava del capítulo VII la verificación de las cuentas anuales, si bien regulando sólo determinados aspectos, como son, entre otros, las Sociedades que están obligadas a auditarse el nombramiento de auditores y el contenido del informe. De otra parte, la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990, incorpora en su disposición adicional decimotercera una modificación al artículo 7.º de la Ley 19/1988, relativo a los requisitos para el ejercicio de la actividad de la auditoría de cuentas.

En uso de la autorización contenida en la disposición final tercera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, para desarrollar dicha Ley, previa aprobación del Ministro para las Administraciones Públicas, oído el Consejo de Estado, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 20 de diciembre de 1990, dispongo:

Artículo único. Aprobación del Reglamento. Se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, cuyo texto se inserta a continuación.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el presente Real Decreto y, en particular, del Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, los artículos siguientes:

- a) El artículo 45 en todo lo referente a la auditoría de las cuentas anuales de los Planes y Fondos de Pensiones y de sus Entidades Gestoras, y a los auditores de cuentas.
- b) La letra c) del apartado primero del artículo 46.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. El presente Real Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”.

Segunda. La obligación establecida en la disposición adicional quinta y sexta del Reglamento comenzará a regir para las cuentas de aquellos ejercicios sociales que se cierren con posterioridad a 31 de diciembre de 1990.

Tercera. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda a que dicte las normas necesarias para el desarrollo del Reglamento adjunto.

REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 19/1988, DE 12 DE JULIO DE AUDITORÍA DE CUENTAS

CAPÍTULO PRIMERO

Artículo 1. Concepto.

1. Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad, realizada por una persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información

económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros.

2. La actividad de auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio; en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría.

Artículo 2. Clases.

En razón de los documentos contables objeto de examen, la actividad de auditoría de cuentas se referirá necesariamente a una de las modalidades siguientes:

- a) Auditoría de las cuentas anuales.
- b) Trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables sujetos a la Ley 19/1988, al presente Reglamento y a las normas técnicas de auditoría.

Artículo 3. Auditoría de cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales, que forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad o Entidad, de conformidad con la normativa aplicable.
2. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones, de acuerdo con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.
3. Cuando la Entidad o Empresa auditada viniera obligada a emitir un informe de gestión, o lo hubiera emitido voluntariamente, los auditores de cuentas extenderán su examen a la verificación de la concordancia de los datos contenidos en el mismo con los de las cuentas anuales examinadas.

Artículo 4.¹ El informe de auditoría de cuentas anuales.

El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que contendrá, al menos, los siguientes datos:

¹Véanse Normas Técnicas de auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 (BOICAC, número 4).

- a) Identificación de la Empresa o Entidad auditada.
- b) Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, a quienes vaya destinado.
- c) Identificación de las cuentas anuales objeto de la auditoría de cuentas que se incorporan al informe.
- d) Referencia a las normas técnicas de auditoría de cuentas aplicadas en el trabajo realizado y, en su caso, a los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora, así como a las incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos.
- e) Manifestación explícita de que los datos que figuran en la memoria contienen toda la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender adecuadamente la situación financiera y patrimonial de la Empresa o Entidad auditada, así como el resultado obtenido en el ejercicio, añadiendo, en su caso, aquellos comentarios que complementen el contenido del mencionado documento.
- f) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establece en el artículo siguiente.
- g) Firma del auditor o auditores de cuentas que lo hubieran realizado, con expresión de la fecha de emisión del citado informe.

Artículo 5. Opinión técnica del auditor sobre las cuentas anuales.²

1. Con independencia de lo mencionado en el artículo anterior, el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión técnica sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada, así como de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados en el período examinado, con referencia a los siguientes extremos:
 - 1 Si se han preparado y presentado de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los que no se hubieran aplicado, y su efecto sobre las cuentas anuales.
 - 2 Si dichos principios y normas han sido aplicados de manera uniforme respecto al ejercicio precedente. El auditor deberá indicar de modo individualizado los

²Véanse Normas Técnicas de auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991 (BOICAC, número 4).

cambios que se hubieran producido, su efecto sobre las cuentas anuales y si dichos cambios los considera o no procedentes.

- 3 Si la no aplicación de uno o varios principios o normas contables se considera procedente, en su caso, en el marco de la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales.
 - 4 Sobre los acontecimientos que se hubieran producido entre la fecha de cierre del ejercicio y la de emisión del informe y que supongan un riesgo para la situación financiera de la Empresa o Entidad auditada.
 - 5 Sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que se hubiesen comprobado durante la realización de los trabajos y que puedan tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales.
2. Cuando no existan reservas respecto a los extremos señalados en los puntos a) a e) del apartado anterior, la opinión técnica será considerada *í*favorable. En el supuesto contrario, cuando existan tales reservas se deberán poner de manifiesto todas ellas en el informe y la opinión técnica será calificada de “opinión con reservas” o “desfavorables”, atendiendo a lo establecido en las normas técnicas de auditoría.
 3. Si en el desarrollo de la actividad regulada por el presente Reglamento el auditor de cuentas, llegado el momento de emitir la opinión técnica a que se refiere el apartado uno anterior, encontrara razones para abstenerse de efectuar tal pronunciamiento, deberá hacer constar en el informe las mismas, aportando a tal fin cuantos detalles e información complementaria sean necesarios; calificándose este supuesto como informe de auditoría con “opinión denegada”.
 4. Asimismo, el auditor de cuentas indicará, en su caso, si el informe de gestión concuerda o no con las cuentas anuales del ejercicio.

Artículo 6. Revisión y verificación de otros estados o documentos contables.

Están sujetos al presente Reglamento los trabajos de revisión y verificación de otros estados o documentos contables que se realicen por un auditor de cuentas y que tengan como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica frente a terceros sobre si dichos estados o documentos contables reflejan adecuadamente los hechos económicos acaecidos en la Empresa o Entidad que aquéllos deberían contener de acuerdo con las normas y práctica contable que resulte de aplicación.

Artículo 7. Informe de revisión y verificación de otros estados o documentos contables.

El informe de revisión y verificación de otros estados o documentos contables, que no se denominará de “auditoría”, sino de “revisión y verificación” del correspondiente documento contable, contendrá al menos los siguientes datos:

- a) Identificación de la Empresa o Entidad a que se refiere el documento contable objeto de la revisión.
- b) Personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, a quienes vaya destinado.
- c) Identificación de los documentos objeto de revisión y verificación que se incorporan al informe.
- d) Referencia a las normas técnicas aplicadas en el trabajo realizado y, en su caso, a los procedimientos previstos en ellas que no haya sido posible aplicar como consecuencia de cualquier limitación impuesta a la actividad auditora, así como a las incidencias que se pongan de manifiesto en el desarrollo de los trabajos realizados.
- e) Incorporación, en su caso, de aquellos comentarios que complementen el contenido del mencionado documento.
- f) Opinión técnica, con el contenido y alcance que se establecen en el artículo siguiente.
- g) Firma de quien o quienes lo hubieran realizado, con expresión de la fecha de emisión del citado informe.

Artículo 8. Opinión técnica del auditor sobre estados o documentos contables distintos de las cuentas anuales.

1. La opinión técnica a que se refiere el artículo anterior deberá versar sobre si los estados o documentos contables reflejan adecuadamente los hechos económicos acaecidos en la Empresa o Entidad que aquéllos deberían contener de acuerdo con las normas y práctica contable que resulte de aplicación.
2. Cuando el informe se refiera al Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria, en su conjunto, pero referidos a un período inferior al del ejercicio, o a uno de esos documentos aisladamente, se podrá denominar de auditoría y se aplicará, en cuanto a la opinión técnica, lo dispuesto en el artículo 5.º de este Reglamento.

Artículo 9. Deber de requerir y suministrar información.

Las Empresas o Entidades auditadas estarán obligadas a facilitar cuanta información fuera necesaria

para realizar los trabajos de auditoría de cuentas a que se refiere el artículo 1.º de este Reglamento; asimismo, quien o quienes realicen dichos trabajos estarán obligados a requerir cuanta información precisen para la emisión del informe.

Artículo 10. Auditoría de cuentas anuales consolidadas.³

1. El presente Reglamento será de aplicación a la auditoría de las cuentas anuales y a los trabajos de revisión y verificación de otros documentos contables también cuando se trate de documentos consolidados.
2. En el informe de auditoría de cuentas se expresarán las Empresas o Entidades, que formando parte del conjunto consolidable, no hayan sido objeto de auditoría de cuentas, mencionando y justificando tal circunstancia a los efectos de la emisión del informe y opinión sobre el conjunto consolidable.
3. Quien o quienes emitan la opinión sobre el conjunto consolidable vendrán obligados a recabar la información necesaria, en su caso, a quienes hayan realizado la auditoría de cuentas de las Empresas o Entidades del conjunto, que estarán obligados a suministrar cuanta información se les solicite.

Artículo 11. Depósito y publicación.⁴

1. Cuando las cuentas anuales se depositen en el Registro Mercantil irán acompañadas, en su caso, del informe de auditoría de cuentas.
2. Siempre que se haga referencia al informe de auditoría de cuentas deberá expresarse el sentido en el que se hubiera emitido la opinión, de los citados en el artículo 5, apartados 2 y 3, de este Reglamento y los datos identificadores de la inscripción practicada en el libro de depósito de cuentas, si tal depósito se hubiera efectuado en el Registro Mercantil correspondiente.
3. En el supuesto de publicación íntegra de las cuentas anuales deberá reproducirse íntegramente el informe de auditoría. Si dicha publicación se realiza de forma abreviada, el informe de auditoría podrá ser omitido indicándose, en todo caso, el sentido de la opinión conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.
4. En ningún caso el informe de auditoría de cuentas podrá ser publicado parcialmente o en extracto.

³Veáse artículo 42 del Código de Comercio.

⁴Veáanse artículos 218 y 222 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, y la sección primera, Capítulo III, Título III, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio (BOE, 31 de julio).

Artículo 12. Emisión del informe.

1. Los informes de auditoría de cuentas se emitirán bajo la responsabilidad del auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo de auditoría, quien firmará el informe y quedará sujeto a las prescripciones legales, al presente Reglamento y a las normas técnicas de auditoría.
2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el artículo 204.2 ó 205 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto legislativo 1564/1989, sean varios los auditores de cuentas, personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente, el informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe y quedarán sujetos a lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio de Auditoría de Cuentas, en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría.
Las normas técnicas regularán las relaciones entre los auditores de cuentas nombrados conjuntamente.⁵
3. La dirección de los trabajos de auditoría y la firma de los informes, en lo que se refiere a las Sociedades de auditoría, corresponderá, en todo caso, a uno o varios de los socios auditores de cuentas en ejercicio de la Sociedad.

CAPÍTULO II

De las normas técnicas de auditoría⁶

Artículo 13. Concepto y contenido.

1. Las normas técnicas de auditoría de cuentas constituyen los principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función y sobre las que deben basarse las actuaciones necesarias para expresar una opinión técnica responsable.
2. Las normas técnicas de auditoría de cuentas versarán sobre las siguientes cuestiones:
 - 1 Normas técnicas de carácter general.
 - 2 Normas técnicas sobre la ejecución del trabajo.
 - 3 Normas técnicas sobre informes.

⁵Veáse Norma Técnica de Auditoría “sobre relación entre auditores”, publicada por Resolución del ICAC, de 16 de diciembre de 1992 (BOICAC, número 11).

⁶Las Normas Técnicas de Auditoría se encuentran publicadas por distintas Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en sus Boletines Oficiales.

3. En todo caso, y para lo no establecido en las normas técnicas publicadas, tendrán la consideración de éstas los usos o prácticas habituales de los auditores de cuentas, entendidos como los actos reiterados, constantes y generalizados observados por aquéllos en el desarrollo de su actividad.

Artículo 14. Normas técnicas de carácter general.

Las normas técnicas de carácter general, que afectan a las condiciones que debe reunir el auditor de cuentas y a su comportamiento en el desarrollo de la actividad de auditoría de cuentas, habrán de referirse, al menos, a las siguientes cuestiones:

- a) La regulación de los criterios que deben observar los auditores de cuentas en el desarrollo de su actividad, a fin de garantizar su independencia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 36 del presente Reglamento, así como su integridad y objetividad.
- b) Los principios que debe observar el auditor de cuentas para garantizar la aplicación del secreto profesional.
- c) Regulación de principios que deben observarse respecto de remuneraciones, así como sobre la capacidad anual medida en horas del auditor.
- d) Regulación del sistema de control que todo auditor o Sociedad de auditoría debe establecer con el fin de asegurar razonablemente que su actividad profesional cumple la Ley 19/1988, de 12 de julio, el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría.
- e) Otros aspectos que afecten al auditor de cuentas en el desempeño de su actividad.

Artículo 15. Normas técnicas sobre ejecución del trabajo.

Las normas técnicas sobre la ejecución del trabajo que hacen referencia a la preparación y ejecución del trabajo a realizar por el auditor de cuentas, regularán el conjunto de técnicas de investigación e inspección aplicables a partidas y hechos relativos a los documentos contables sujetos a examen, mediante los cuales el auditor fundamenta su opinión responsable e independiente, y en concreto harán referencia a:

- a) Los trabajos necesarios para conocer, con carácter previo y de forma completa, los sistemas de control interno de la Empresa o Entidad auditada cuya evaluación servirá de base para determinar la extensión de las pruebas objetivas a efectuar.
- b) La planificación y programación de los trabajos.

- c) La ejecución de los trabajos, incluyendo los métodos y pruebas adecuados para la obtención de la evidencia, determinando los posibles procedimientos a aplicar, en función de la naturaleza y contenido de las cuentas de la Empresa o Entidad sobre la que se realizan los trabajos. En la medida de lo posible, las normas técnicas desarrollarán los métodos y procedimientos de particular aplicación a los distintos sectores de la actividad económica.
- d) El contenido, custodia y principios referentes a la documentación justificativa de los trabajos desarrollados.
- e) El control que todo auditor de cuentas y Sociedad de auditoría debe establecer para la supervisión de sus propios trabajos.

Artículo 16. Normas técnicas sobre informes.

Las normas técnicas sobre preparación de informes regularán los principios que han de ser observados en la elaboración y presentación del informe de auditoría de cuentas estableciendo la extensión y contenido de los diferentes tipos de informe, así como los criterios que fundamenten el modelo de informe a utilizar en cada caso.

Artículo 17. Elaboración por las Corporaciones.

1. Las normas técnicas de auditoría de cuentas se elaborarán, adaptarán o revisarán, debiendo estar de acuerdo con los principios generales y práctica comúnmente admitida en los países de la Comunidad Europea, por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas.
2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las normas técnicas de auditoría de cuentas elaboradas, adaptadas o revisadas por las Corporaciones de derecho público no tendrán validez hasta que sean publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín.

Artículo 18. Información pública.

1. En los supuestos, tanto de elaboración de normas técnicas de auditoría de cuentas como de adaptaciones o revisiones sustanciales de las mismas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a someterlas a información pública, mediante envío para su inserción en el "Boletín Oficial del Estado" del oportuno anuncio, publicándolas, en su caso, en el Boletín del Instituto.
2. El trámite de información pública durará seis meses y durante dicho período quedará el expediente a disposición de quien estuviera interesado en su examen, tanto en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

como en la Corporación de derecho público correspondiente, pudiéndose deducir las alegaciones pertinentes.

Artículo 19. Publicación.

1. En un plazo máximo de tres meses desde la conclusión del trámite de información pública o, en su caso, desde la presentación de la correspondiente adaptación o revisión el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la correspondiente publicación en el Boletín del Organismo, o bien comunicará a la Corporación pública autora de la elaboración adaptación o revisión, los motivos por los que no procediese su publicación, proponiendo las pertinentes modificaciones, si hubiere lugar a ellas.
2. De ser aceptadas por la correspondiente Corporación de derecho público las modificaciones propuestas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a su publicación.

Artículo 20. Elaboración por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir a las Corporaciones, cuando lo considere necesario, para que elaboren, adapten o revisen las normas técnicas de auditoría de cuentas.
2. En el supuesto de que, transcurridos dos meses desde el citado requerimiento las Corporaciones no lo hubieran atendido, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a la elaboración, adaptación o revisión correspondiente, informando de ello a aquéllas y cumpliendo en los mismos supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 18, con el trámite de información pública durante el plazo de seis meses.

CAPÍTULO III

Del Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Artículo 21. Ejercicio de la actividad.

1. Podrán realizar la actividad de auditoría de cuentas las personas físicas o jurídicas que, reuniendo los requisitos a que se refieren, respectivamente, los artículos 22 y 28 del presente Reglamento, figuren inscritos, como ejercientes en el caso de las personas físicas, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y hubieran prestado fianza en garantía de las responsabilidades en que pudieran incurrir en el ejercicio de su actividad.

2. El auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas no podrá identificarse como tal en aquellos otros trabajos que realice distintos a los regulados en los artículos 1 y 2 y disposición adicional tercera del presente Reglamento.

Artículo 22. Requisitos para la inscripción.

Para ser inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas se requerirá:

- a) Ser mayor de edad.
- b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Comunidad Económica Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.
- c) Carecer de antecedentes penales por delitos dolosos.
- d) Haber obtenido la correspondiente autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Artículo 23. Autorización.⁷

1. La autorización a que se refiere el artículo anterior se concederá a quienes reúnan y acrediten las siguientes condiciones:
 - 1 Haber obtenido una titulación oficial universitaria.
 - 2 Haber seguido cursos de enseñanza teórica.
 - 3 Haber adquirido una formación práctica.
 - 4 Haber superado un examen de aptitud profesional organizado y reconocido por el Estado.
2. Quedarán dispensados del cumplimiento de la condición establecida en el apartado a) del número 1 anterior, quienes hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que facultan para el ingreso en la Universidad y siempre que la formación práctica adquirida, a que se refiere el apartado c) de dicho número, cumpla lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 25 de este Reglamento.

Artículo 24. Cursos de enseñanza teórica.

1. Los cursos de enseñanza teórica se referirán a las materias siguientes:

⁷Véanse Real Decreto 1665/1991, de 25 de octubre, por el que se regula el sistema general de reconocimiento de los títulos de Enseñanza Superior de los Estados miembros de la UE que exigen una formación mínima de tres años de duración (BOE, de 22 de noviembre); y la Orden del Ministerio de la Presidencia de 19 de mayo de 1995 (BOE, 25 de mayo), por la que se desarrolla dicho Real Decreto.

- Auditoría de cuentas.
 - Análisis económico, financiero y patrimonial.
 - Contabilidad general.
 - Consolidación de cuentas.
 - Contabilidad analítica de explotación y contabilidad de gestión.
 - Control interno.
 - Normas relativas a las cuentas anuales y cuentas consolidadas.
 - Normas jurídicas y profesionales relativas al control de las auditorías y auditores de cuentas.
 - Otras materias, restringidas al nivel de conocimientos que se requieren en la actuación del auditor de cuentas: Derecho de Sociedades, derecho concursal, tributario, civil y mercantil; derecho del trabajo y de la Seguridad Social, sistemas de información e informática, economía de la Empresa, economía política y economía financiera, matemáticas, estadística y principios fundamentales de gestión financiera de las Empresas.
2. Los citados cursos serán organizados y, en su caso, impartidos por las Corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas, y por aquellos Centros de enseñanza que sean reconocidos por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En todo caso, los mencionados cursos deberán estar homologados previamente por el citado Instituto.⁸

Con carácter subsidiario corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la organización y realización de estos cursos.

3. Las materias contenidas en los cursos de enseñanza teórica a que se hace referencia en el apartado 1 anterior, podrán ser modificadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando se produzcan variaciones en las correspondientes Directivas comunitarias.

Artículo 25. Formación práctica.

1. La formación práctica deberá extenderse por un período mínimo de tres años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas o estados

⁸Veáanse las Resoluciones de 6 y 7 de mayo de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, número 30), por la que se establecen con carácter general las condiciones que deban reunir los citados cursos para su homologación y se derogan las Resoluciones de 5 y 6 de julio de 1995 que anteriormente las establecían.

financieros análogos, de los cuales, al menos dos años, se realizarán con persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad.

2. A los efectos de lo previsto en el número 2 del artículo 23, la formación práctica deberá establecerse por un período mínimo de ocho años en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas y estados financieros análogos, de los cuales, al menos cinco años, hayan sido realizados con persona habilitada para la auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad. Para el cómputo del período de esta formación práctica adquirida con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, tendrán la consideración de personas habilitadas los miembros en ejercicio del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, del Registro de Economistas Auditores pertenecientes al Consejo General de Colegios de Economistas de España y del Registro General de Auditores pertenecientes al Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.
3. Las certificaciones que se expidan para acreditar el requisito de la práctica con persona habilitada para la auditoría de cuentas deberán hacer referencia al vínculo contractual que haya podido existir, así como al tiempo efectivo trabajado en la auditoría de cuentas.

Artículo 26. Examen de aptitud.

1. El examen de aptitud profesional, encaminado a la comprobación rigurosa de la capacitación del candidato para el ejercicio de la auditoría de cuentas, constará de dos fases:

En la primera fase se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto de las materias cursadas en los programas a que se refiere el artículo 24 del presente Reglamento.

En la segunda fase, a la que sólo podrán acceder quienes hubieran adquirido la formación práctica a que se refiere el artículo anterior, se determinará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

2. Quienes posean los títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor Mercantil, Arquitecto o de Diplomado Universitario, y en general todos los títulos a que se refiere el artículo 28.1 de la Ley Orgánica 11/1983, de Reforma Universitaria, quedarán dispensados de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen, en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en la forma y condiciones

que se establezca. Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución publicada en su Boletín, resolver sobre la mencionada dispensa.⁹

3. Quienes hayan seguido programas de enseñanza teórica impartidos por alguna Universidad, que comprendan la totalidad de las materias a que se refiere el artículo 24.1 del presente Reglamento, en la forma y condiciones que se establezca, y obtenido el título correspondiente al amparo de lo establecido en el artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983, de Reforma Universitaria, quedarán dispensados de los cursos de formación teórica y de la primera fase del examen.

Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución publicada en su Boletín, resolver sobre la mencionada dispensa.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá realizar las verificaciones y comprobaciones oportunas a fin de asegurar que se han cursado las materias antes mencionadas de forma adecuada y suficiente.¹⁰

Artículo 27. Convocatoria y Tribunales.¹¹

1. De acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, los exámenes de aptitud profesional se realizarán mediante el sistema de convocatoria única, a propuesta conjunta de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas y, subsidiariamente, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa aprobación, en todo caso, por este último de la respectiva convocatoria, que se publicará mediante orden del Ministro de Economía y Hacienda. El contenido del programa será el previsto en cada orden de convocatoria.

La gestión y el desarrollo de cada convocatoria corresponderán de forma conjunta a las citadas corporaciones de derecho público y, en su caso y

⁹Veáse Resolución de 10 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se determinan los criterios generales para la dispensa a que se refiere el artículo 26.2 del Reglamento de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, de las materias que componen la primera fase del examen de aptitud (BOICAC, número 5), y las Resoluciones de 5 de mayo de 1997 (BOICAC, n.º 30) y de 9 de febrero de 1999 (BOICAC, n.º 37) por las que se incluyen nuevas titulaciones a estos efectos.

¹⁰Veáse la Resolución de 5 de mayo de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC, número 30) por la que se establecen con carácter general las condiciones que deben cumplir los cursos de formación de auditores de cuentas organizadas por las Universidades al amparo del artículo 28.3 de la Ley Orgánica 11/1983 de Reforma Universitaria y se deroga la Resolución de 4 de julio de 1995 que anteriormente las regulaba.

¹¹Modificado por el Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre.

subsidiariamente, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Las normas y criterios de coordinación entre las corporaciones se establecerán mediante orden ministerial específica o en cada orden de convocatoria.

2. La convocatoria tendrá, con carácter general, una periodicidad bienal y no podrá limitar el acceso a las pruebas a todas aquellas personas que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 19/1988, de 12 de julio, y en este reglamento para acceder al Registro oficial de auditores de cuentas.
3. El tribunal será nombrado en cada orden de convocatoria y, con arreglo a ésta, le corresponderá el desarrollo y calificación de los exámenes de aptitud.

Estará constituido por un presidente, que será un representante del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designado de entre los subdirectores generales de dicho organismo, un número par de vocales y un secretario.

Entre dichos vocales deberá figurar un representante, al menos, de cada corporación de derecho público representativa de los auditores de cuentas a su propuesta y de entre sus miembros.

Asimismo, figurará entre los vocales, a propuesta de las citadas corporaciones, un catedrático de universidad experto en las áreas de conocimiento relacionadas con alguna de las materias incluidas en el programa, y representantes del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas designados de entre los funcionarios de dicho organismo, de tal forma que el número de vocales que suponen los representantes del citado Instituto, junto con el catedrático de universidad, sea igual al número de vocales representantes de las corporaciones de derecho público representativas de los auditores de cuentas.

El secretario, que actuará con voz y sin voto, será designado a propuesta de las corporaciones. En el caso de que no hubiese acuerdo unánime de las corporaciones en la propuesta sobre el experto o el secretario, ésta se hará por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

4. En toda orden de convocatoria deberá designarse un tribunal suplente.
5. En lo no previsto tanto en este artículo como en las correspondientes órdenes referidas en el apartado 1 se estará, en lo que al régimen de funcionamiento del tribunal se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones públicas en los artículos 22 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Artículo 28. Sociedades de auditoría de cuentas.

Podrán constituirse Sociedades de auditoría de cuentas, siempre que éstas cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que todos los socios sean personas físicas.
- b) Que, como mínimo, la mayoría de sus socios sean auditores de cuentas inscritos como ejercientes, y a su vez les corresponda la mayoría de capital social y de los derechos de voto.
- c) Que la mayoría de los administradores y directores de la Sociedad sean socios auditores de cuentas ejercientes, debiendo serlo, en todo caso, el administrador único en Sociedades de este tipo. A estos efectos tendrán la consideración de directores las personas mencionadas en el apartado tercero del artículo 37 del presente Reglamento.
- d) Que se inscriban en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 29. Inscripción de las Sociedades en el Registro.

Para solicitar su inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, las Sociedades deberán acreditar ante el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el cumplimiento de los requisitos establecidos en los apartados a), b) y c) del artículo anterior mediante la correspondiente aportación documental, debiendo prestar, una vez obtenida la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la fianza contemplada en los artículos 21 y 35 de este Reglamento, a fin de lograr la definitiva inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 30. Secciones del Registro.

1. El Registro Oficial de Auditores de Cuentas constará de dos Secciones, una referida a personas físicas y otra a Sociedades.
2. En la Sección de Personas Físicas se inscribirán los auditores de cuentas, con especificación de la situación en la que se encuentren, en función de su relación con la actividad de auditoría de cuentas, de las tres siguientes:
 - 1 Ejercientes.
 - 2 Prestando servicios por cuenta ajena.
 - 3 No ejercientes.

Artículo 31. Situaciones.

1. Sólo los auditores de cuentas inscritos como ejercientes podrán desarrollar la actividad de auditoría de cuentas definida en el artículo 1.º del presente Reglamento.

Para inscribirse en esta situación se deberá solicitar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañando el documento justificativo de la fianza exigida. Este requisito no será exigido cuando se trate de socios auditores de cuentas ejercientes de las Sociedades de auditoría.

Las menciones a los auditores de cuentas en los capítulos IV y V se entienden realizadas a los que están en la situación regulada en el presente apartado.

2. En la situación de prestación de servicios por cuenta ajena podrán inscribirse quienes se encuentren colaborando activamente, con un auditor de cuentas en ejercicio o una Sociedad de auditoría de cuentas, en los trabajos de análisis de la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados, encaminados a la formación de la opinión técnica responsable que constituye el objetivo de la actividad de auditoría de cuentas.

La colaboración con auditor de cuentas o Sociedad de auditoría se acreditará mediante certificado expedido por éstos.

3. Como no ejercientes se inscribirán quienes no desarrollen la actividad de auditoría de cuentas los cuales podrán acceder a cualquiera de las situaciones establecidas en los apartados anteriores previa solicitud al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, acompañada, en su caso, de los documentos justificativos de la fianza exigida.

Artículo 32. Relación de auditores de cuentas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará anualmente la relación actualizada de auditores de cuentas, con especificación del nombre, situación en la que se encuentren inscritos, y en el caso de ejercientes, domicilio profesional y Corporación de derecho público a la que pertenezcan, en su caso.
2. Con la misma periodicidad señalada en el apartado anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicará la relación de las Sociedades inscritas, en la que constará necesariamente:
 - 1 Domicilio social.
 - 2 Nombre y apellidos de cada uno de los socios, con indicación de quien o quienes ejerzan las funciones de administración o de dirección.
 - 3 Nombre y apellidos de los auditores de cuentas al servicio de la Sociedad.
 - 4 Corporación de derecho público a la que en su caso pertenezca.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas remitirá al Registro Mercantil Central y a la Dirección General de los Registros y el Notariado las relaciones de auditores a que se refieren los artículos 319 y 320, respectivamente, del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre.

Artículo 33. Baja en el Registro.

1. Los auditores de cuentas causarán baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en los siguientes supuestos:
 - 1 Por fallecimiento.
 - 2 Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en el artículo 22 del presente Reglamento.
 - 3 Por renuncia voluntaria.
 - 4 Por sanción.
2. Además de por los supuestos indicados en los puntos c) y d) del apartado anterior, causarán baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas las Sociedades que incumplan alguno de los requisitos establecidos en el artículo 28 del presente Reglamento, así como en los supuestos de disolución de la Sociedad o cuando ésta no hubiera prestado la fianza establecida en el artículo 35, o dicha fianza fuera insuficiente.

Artículo 34. Información a remitir por los auditores y Sociedades de auditoría al Registro.¹²

1. Los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el mes de enero de cada año, y en relación con el anterior, la siguiente información:
 - 1 Domicilio profesional y el de las oficinas que mantengan abiertas.
 - 2 Corporación de derecho público a la que, en su caso, pertenezcan.
 - 3 Volumen de negocio en horas y pesetas facturadas, relativo a la auditoría de cuentas.

¹²Veáanse Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 27 de diciembre de 1990, que aprueban los modelos de información a remitir por los auditores de cuentas y Sociedades de Auditoría y modelo de comunicación de variaciones producidas durante el ejercicio (BOICAC, número 3).

- 4 Relación nominal de los auditores de cuentas que, estando a su servicio, figuren inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, con indicación de su número de inscripción, la Corporación a la que, en su caso, pertenezcan y la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.
- 5 Relación nominal de las personas que no estando inscritas en el Registro Oficial de auditores de cuentas han prestado sus servicios en el ámbito de la actividad de Auditoría de Cuentas, así como el período durante el cual han prestado los mismos especificando la naturaleza y modalidad del correspondiente vínculo contractual.
- 6 Relación de las Empresas o Entidades auditadas, con indicación de la cifra neta de negocio de las mismas, así como del tipo de trabajo realizado de los establecidos en el artículo 2.º del presente Reglamento.
2. Las Sociedades de auditoría dentro del mes siguiente al cierre del ejercicio social, y en relación con dicho ejercicio, remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la información a que se refieren las letras b) a f) del apartado anterior, así como:
 - 1 Domicilio social y el de las oficinas que mantengan abiertas.
 - 2 Relación nominal de socios, con indicación, para aquellos que pertenezcan al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, de su número de inscripción y de la Corporación de derecho público de la que, en su caso, sean miembros.
 - 3 Capital social, con indicación de su distribución entre los socios y, en su caso, de aquella parte del capital representado por acciones sin derecho a voto.
 - 4 Relación nominal de los administradores y directores.
 - 5 Modificaciones estatutarias que se hayan producido.
3. Cualquier variación que se produzca durante el ejercicio, en relación con la información señalada en el punto a) del apartado 1, y en los puntos a), b), c), d) y e) del apartado anterior, deberá ponerse en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el plazo de quince días, a contar desde el momento en que se hubiera producido aquélla, con independencia de que la baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas sea automática, siempre que la variación lleve consigo el incumplimiento de alguno de los requisitos señalados en los artículos 22 y 28 de este Reglamento.

4. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobará los modelos a cumplimentar en relación con la información señalada anteriormente a remitir a dicho Instituto.
5. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá requerir a los auditores de cuentas y Sociedades de auditoría de cuentas en cualquier momento, y con independencia de lo establecido en los apartados anteriores, cuanta información de carácter público considere conveniente respecto de las Entidades auditadas.

Artículo 35. Fianza.¹³

1. La fianza a que se refiere el artículo 21 se constituirá en forma de depósito en efectivo, valores de deuda pública, aval de entidades financieras inscritas en los registros especiales del Ministerio de Economía y de Hacienda y del Banco de España o seguro de responsabilidad civil, y tendrá que garantizar, hasta el límite que resulte de la aplicación de los apartados 2 y 3 siguientes, las responsabilidades que puedan deducirse de la actividad de auditoría de cuentas, por las reclamaciones que se planteen durante el período en que consten como auditores ejercientes o sociedades de auditoría inscritas en el Registro oficial de auditores de cuentas o en el año inmediatamente posterior a aquél en el que cesen en las situaciones antes referidas.

Disposición transitoria única. Régimen transitorio de aplicación del régimen de fianza.

Aquellas sociedades de auditoría y auditores inscritos como ejercientes a la entrada en vigor de este real decreto cuya fianza no reúna los requisitos previstos en el artículo 35 del Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, dispondrán de un año a partir de dicha fecha para su adaptación.

2. La fianza para el primer año de la actividad, que tendrá carácter de mínima en los sucesivos, en el supuesto de las personas físicas será de 50 millones de pesetas. Dicha cuantía, en el caso de las Sociedades, se multiplicará por cada uno de los socios de la misma, sean o no auditores de cuentas, teniendo, asimismo, el carácter de mínima en los años sucesivos.
3. Una vez transcurrido el primer año de la actividad, la fianza mínima a que se refiere el apartado anterior se incrementará en el 30 por 100 de la facturación que exceda de la cuantía equivalente a la de dicha fianza mínima y que corresponda a la actividad de auditoría de cuentas del ejercicio anterior.

¹³Modificado por el Real Decreto 1156/2005, de 30 de septiembre.

4. Las Sociedades o auditores de cuentas deberán justificar anualmente la vigencia de la póliza contratada o del aval y comunicar cualquier modificación introducida en los términos primitivamente pactados.
5. La insuficiencia de la fianza, cualquiera que sea la forma en que esté constituida, o la falta de vigencia del seguro o del aval, en su caso, será causa que automáticamente impedirá el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas.
6. Cuando una Sociedad o auditor de cuentas cese en el ejercicio de su actividad, podrá solicitarse la devolución de la fianza constituida o la cancelación del seguro o aval, en su caso, mediante escrito dirigido al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que instruirá el oportuno expediente a tal efecto, publicando anuncio de dicho cese en el Boletín Oficial del Organismo.
7. La cuantía y forma de la fianza a que se refiere el presente artículo, a excepción de lo dispuesto en el número 2, podrá ser modificada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda.

CAPÍTULO IV

De las incompatibilidades y responsabilidades

SECCIÓN I. DE LAS INCOMPATIBILIDADES

Artículo 36. Independencia.¹⁴

1. Los auditores de cuentas deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las Empresas o Entidades auditadas.
2. Se entiende por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan menoscabar la objetividad del auditor.
3. Para apreciar la falta de independencia, se tomará en consideración, entre otras circunstancias, la realización para la Empresa o Entidad auditada en otros trabajos que puedan limitar la imparcialidad del auditor. En todo caso, se considerará que no existe independencia cuando el auditor de cuentas haya realizado trabajos durante los tres ejercicios anteriores a aquél a que se refiere la auditoría, relativos a la ejecución material de la contabilidad de la Empresa o Entidad auditada.

Artículo 37. Incompatibilidades.

1. Serán en todo caso incompatibles en el ejercicio de sus funciones respecto a una Empresa o Entidad:

¹⁴Veáse el apartado 1.3. de las Normas Técnicas de Auditoría (BOICAC, número 4).

- 1 Quienes ostenten cargos directivos o de administradores o sean empleados de dichas Empresas o Entidades.
 - 2 Los accionistas y socios de las Empresas o Entidades en las que posean una participación superior al 0,5 por 100 del nominal del capital social o que aquélla represente más del 10 por 100 del patrimonio personal del accionista o socio.
 - 3 Las personas unidas por vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, con los empresarios o con los directivos o administradores de las Empresas o Entidades.
 - 4 Quienes resulten incompatibles de acuerdo con lo dispuesto en otras disposiciones legales, con el contenido y alcance que expresamente se establezca en las mismas.
2. Los efectos de la situación de incompatibilidad definida en el presente artículo comprenderán hasta el término del tercer ejercicio siguiente a aquél en que hubiese finalizado la causa de incompatibilidad correspondiente.
 3. A efectos de lo dispuesto en este artículo tienen la consideración de directivos los Directores generales, Gerentes o equivalentes de éstos, con excepción de aquellos puestos de nivel de Subdirector o inferior, siempre que su nivel orgánico dentro de la Empresa no sea de primer o segundo nivel.

Artículo 38. Extensión.

1. Las menciones a la Empresa o Entidad auditada, a los efectos de lo dispuesto en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo anterior, se extenderán a aquellas otras con las que esté vinculada directa o indirectamente.

En todo caso se entenderá dicha vinculación cuando una participe en la otra de forma directa o indirecta, o cuando ambas estén participadas por una misma Empresa o Entidad, creando una vinculación duradera. Se presumirá que constituye participación en el sentido antes expresado la titularidad de, al menos, el 20 por 100 del capital suscrito de otra u otras Sociedades, o del 3 por 100 si ésta cotiza en Bolsa.

2. La incompatibilidad prevista en la letra c) del apartado 1 del artículo anterior respecto de una Empresa o Entidad se extenderá a todas las vinculadas directa o indirectamente con aquélla.

Se entenderán vinculadas todas las que estén dominadas por aquélla directamente o sucesivamente en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

3. Las menciones a los auditores de cuentas, a los efectos de lo dispuesto en esta sección y con independencia de lo establecido en el apartado anterior, se extenderán:

- 1 A los cónyuges de los mismos, con excepción de lo establecido en el apartado 1, d), del artículo anterior, el cual se aplicará con la extensión que las disposiciones legales a que se refiere expresamente establezcan.
- 2 A las Sociedades de auditoría en las que tuviera cualquier tipo de participación en el capital.
- 3 A los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que estuvieran vinculados directa o indirectamente aquéllos mediante cualquier tipo de pacto o acuerdo de carácter profesional o relación de prestación de servicios entre sí o para terceros de los relacionados en el apartado 3 del artículo 36, o supongan un traspaso de clientela con el fin de limitar la eficacia de lo dispuesto en el artículo 40 o que limiten en alguna medida la objetividad o independencia que debe observar el auditor en los términos establecidos en este Reglamento.

Artículo 39. Prohibición de ocupar puesto de trabajo en la Entidad auditada.

Durante los tres años siguientes al cese en sus funciones, los auditores de cuentas no podrán formar parte de los órganos de administración o dirección de la Empresa o Entidad auditada ni tampoco podrán ocupar puesto de trabajo en la misma.

Artículo 40. Plazos de contratación de los auditores.¹⁵

Por tanto, el contenido de este artículo queda modificado en este sentido.

1. Las personas o sociedades que deban ejercer la auditoría de las cuentas anuales serán contratadas, por un período de tiempo determinado, que no podrá ser inferior a tres años ni

¹⁵La Ley 2/1995, de 28 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su Disposición Adicional sexta, ha modificado el sistema de plazos de contratación de auditores, dando una nueva redacción al apartado 4 del artículo 8 de la Ley de Auditoría (BOE, 24 de marzo de 1995, entrada en vigor a partir del 1 de junio de 1995):

“Artículo 8, apartado 4. Los auditores de cuentas serán contratados por un período de tiempo determinado inicial, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial. No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones establecidas en el párrafo anterior.”

superior a nueve, contados desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar. No podrán ser reelegidas por la misma empresa o entidad hasta que hayan transcurrido tres ejercicios desde la terminación del período de duración que haya tenido el contrato de auditoría dentro de los límites temporales, antes señalados, incluido tanto el período de contratación inicial, como las posibles prórrogas del mismo.

No obstante, cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias según el ordenamiento vigente no será de aplicación el primero de los plazos dispuestos en el párrafo anterior.

Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación cuando los auditores sean nombrados en virtud de lo señalado en los artículos 40.1 del Código de Comercio y 205 y 206 del Texto Refundido de la ley de Sociedades Anónimas.

2. En los supuestos establecidos en los artículos 204.3 y 206 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, respecto de la revocación del nombramiento de auditores, deberá procederse por los mismos a comunicar tal circunstancia al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo de quince días.
3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo las menciones a la Empresa o Entidad auditada se extenderán a las Empresas participadas directamente y a las que sucesivamente estén participadas por éstas en los porcentajes establecidos en el artículo 38.1.

Artículo 41. Aplicación a las Sociedades de auditoría.

Lo establecido en esta Sección I se entenderá aplicable en sus mismos términos a las Sociedades de auditoría.

En particular, las causas de incompatibilidad previstas se entenderán aplicables a las Sociedades de auditoría cuando incurran en las mismas la propia Sociedad o cualquiera de sus socios, así como las personas y Entidades mencionadas en el artículo 38.3 vinculadas a éstos en los términos de dicho precepto.

SECCIÓN II. DE LAS RESPONSABILIDADES

Artículo 42. Responsabilidad.¹⁶

¹⁶Téngase en cuenta el Código Civil, en su artículo 1091, que dice: "Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse a tenor de los mismos"; y el artículo 1902 del mismo texto legal que dice: "El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado." Asimismo, téngase en cuenta lo dispuesto en el artículo 211 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

1. Los auditores de cuentas responderán directa, solidaria e ilimitadamente frente a las Empresas o Entidades auditadas y frente a terceros por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones.
2. Cuando la auditoría de cuentas se realice por un auditor que pertenezca a una Sociedad de auditoría, responderán tanto el auditor como la Sociedad en la forma establecida en el apartado anterior. Los restantes socios auditores que no hayan firmado el informe de auditoría de cuentas responderán de los expresados daños y perjuicios de forma subsidiaria y con carácter solidario.

Artículo 43. Secreto.¹⁷

1. El auditor de cuentas estará obligado a mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de su actividad no pudiendo hacer uso de la misma para finalidades distintas de las de la propia auditoría de cuentas.
2. Sin perjuicio de lo que se establezca en las cláusulas del contrato de auditoría, podrán acceder en todo caso, a la documentación referente a cada auditoría de cuentas, quedando sujetos a la obligación establecida en el número anterior:
 - 1 El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, exclusivamente a los efectos del ejercicio del control técnico a que se refieren los artículos 64 y siguientes de este Reglamento.
 - 2 Quienes resulten designados por resolución Judicial.
 - 3 Quienes estén autorizados por Ley.

Artículo 44. Deber de custodia.

1. Los auditores de cuentas y las Sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe. En caso de existir reclamación, juicio o litigio, en el que dicha documentación pueda constituir elemento de prueba, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento.
2. La pérdida o deterioro de la documentación señalada en el apartado anterior, deberá ser comunicada en un plazo de quince días, a contar desde el momento de producirse el hecho, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

¹⁷Véase Disposición Final Primera de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas.

CAPÍTULO V

De las infracciones y sanciones¹⁸

SECCIÓN PRIMERA. DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 45. Responsabilidad civil y penal.

La responsabilidad civil o penal en la que, en su caso, puedan incurrir los auditores de cuentas y las Sociedades de auditoría de cuentas les será exigible en la forma que establezcan las leyes.

Artículo 46. Régimen sancionador.

1. El régimen sancionador aplicable a los auditores de cuentas y a las Sociedades de auditoría de cuentas se regirá por lo dispuesto en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas y en las normas contenidas en este capítulo.
2. Corresponderá al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la potestad sancionadora y la ejercerá de conformidad con lo establecido en los artículos 50 y siguientes de este Reglamento.

SECCIÓN II. DE LAS INFRACCIONES

Artículo 47. Clases.

Las infracciones cometidas por los auditores de cuentas y las Sociedades de auditoría de cuentas en el ejercicio de sus funciones se califican en graves y leves.

Artículo 48. Infracciones graves.

Se considerarán infracciones graves:¹⁹

- a) El incumplimiento de la obligación de realizar una auditoría de cuentas contratada en firme.
- b) La emisión de informes de auditoría de cuentas cuyo contenido no fuese acorde con la evidencia obtenida por el auditor en su trabajo.
- c) El incumplimiento de las normas de auditoría que pueda causar perjuicio económico a terceros o a la Empresa o Entidad auditada.

¹⁸La Ley 13/1992, de 1 de junio, de Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras (BOE, número 132, de 2 de junio) introduce modificaciones en el Régimen de Infracciones y Sanciones de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, que entró en vigor el 1 de enero de 1993, por tanto este Capítulo queda modificado en tal sentido. Véase el Capítulo III de la Ley de Auditoría de Cuentas en su redacción actual.

¹⁹La Ley 13/1992, de 1 de junio, de Recursos propios y supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras, en sus Disposiciones Adicionales Tercera y Cuarta, modificó el Régimen de Infracciones y Sanciones establecidos en la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, entrando en vigor el 1 de enero de 1993. Por tanto, el contenido de estos artículos se ha visto modificado en este sentido. Véase a este respecto al Capítulo III de la Ley de Auditoría en su redacción actual.

- d) El incumplimiento de lo dispuesto en la Sección I del capítulo IV del presente Reglamento.
- e) El incumplimiento del deber de secreto establecido en el artículo 43 de este Reglamento.
- f) La utilización en beneficio propio o ajeno de la información obtenida en el ejercicio de sus funciones.
- g) La no remisión al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de cuantos datos se requieran en el ejercicio de las funciones que le competen, cuando ello dificulte u obstruya la labor de control a que se hace referencia en los artículos 64 y siguientes de este Reglamento.
- h) La aceptación de trabajos de auditoría de cuentas que superen la capacidad anual medida en horas del auditor de cuentas, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas de auditoría de cuentas.
- i) Haber sido sancionado por la comisión de tres faltas leves en el período de un año.

Artículo 49. Infracciones leves.

1. Se consideran infracciones leves cualesquiera acciones u omisiones que supongan incumplimiento de las normas técnicas de auditoría y que no estén incluidas en el artículo anterior.
2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que en cada trabajo realizado por un auditor de cuentas o Sociedad de auditoría concurrirán tantas infracciones leves como incumplimientos de las normas técnicas se produzcan en el mismo.

SECCIÓN III. DE LAS SANCIONES²⁰

Artículo 50. 19

Clases. Las infracciones serán corregidas mediante la imposición de las siguientes sanciones:

- a) Amonestación privada.
- b) Amonestación pública.

²⁰Téngase en cuenta, respecto al procedimiento sancionador, lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE, 27 de noviembre) y el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de procedimiento para la potestad sancionadora (BOE, 9 de agosto). Asimismo, vease lo establecido en la Disposición Adicional Tercera de la ley 41/1999, de 12 de noviembre, por la que establece que el plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en la ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas será de un año, ampliable conforme a lo previsto en los artículos 42.6 y 49 de la ley 30/1992 de Procedimiento administrativo.

- c) Baja temporal por un plazo inferior o igual a un año en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- d) Baja temporal por un plazo superior a un año e inferior o igual a cinco años en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
- e) Baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 51. 19**Sanciones.**

1. Las infracciones leves serán sancionadas con amonestación privada.
2. Las infracciones graves serán sancionadas mediante la aplicación de alguna de las medidas recogidas en las letras b), c), d) o e) del artículo anterior, atendiendo, en cada caso, a la mayor o menor gravedad de la propia infracción, a la naturaleza del perjuicio o daño causado, a su repercusión en la economía nacional y a la conducta anterior de los infractores.
3. La comisión por cuarta vez de una infracción grave se sancionará, en todo caso, con la baja definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Artículo 52. Iniciación del procedimiento sancionador.

1. El procedimiento sancionador, en lo referente a las infracciones graves, se incoará por iniciativa del propio Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas o a propuesta de alguna de las Corporaciones de derecho público representativas de auditores, en cuyo caso, deberán acreditar las razones que fundamenten dicha propuesta, mediante la correspondiente aportación documental al respecto.
2. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no podrá imponer sanciones por las infracciones a que se refiere el apartado anterior sino en virtud de expediente instruido al efecto con arreglo a lo dispuesto en los artículos siguientes.

Artículo 53. Incoación del expediente.

El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, una vez realizadas, en su caso, las actuaciones previas de información reservada que se consideren necesarias, dictará la providencia en que se decida la incoación del expediente o bien el archivo de las actuaciones.

Artículo 54. Instructor.

En la misma providencia en que se acuerde la incoación del expediente se procederá al nombramiento del instructor del mismo y, en su caso, de un Secretario, que recaerán en funcionarios del Instituto

de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, lo que se notificará al sujeto a expediente.

Artículo 55. Propuesta de resolución.

Una vez tramitado el expediente de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 133 y siguientes de la Ley de Procedimiento Administrativo,²¹ el instructor elevará la correspondiente propuesta de resolución, junto con todas las actuaciones, al Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que resolverá sobre el mismo, previo informe del Comité Consultivo al respecto.

Artículo 56. Sanciones por infracciones leves.

Las sanciones por infracciones leves se impondrán sin más trámite que la previa audiencia del interesado.

Artículo 57. Ejecutoriedad de las sanciones.

1. Las resoluciones mediante las que se impongan sanciones por infracciones graves sólo serán ejecutorias cuando hubieran ganado firmeza en vía administrativa, momento a partir del cual se inscribirán íntegramente en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas e igualmente se publicarán en el "Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas".
2. Lo dispuesto en el apartado anterior no será de aplicación a las sanciones de amonestación privada, que se comunicarán únicamente a los interesados; si bien el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará las medidas pertinentes para que quede constancia de aquéllas, a efectos de lo dispuesto en el artículo 48, i) de este Reglamento.

Artículo 58. Salvaguarda de la documentación en el supuesto de baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

En los casos de baja temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas adoptará las

²¹Téngase en cuenta que esta ley ha sido derogada por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE, 27 de noviembre de 1992). Asimismo, véase el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para la potestad sancionadora (BOE, 9 de agosto), y a este respecto, debe tenerse en cuenta lo establecido en la Disposición Adicional Tercera de la ley 41/1999, de 12 de noviembre, por la que establece que el plazo para resolver y notificar la resolución en los procedimientos sancionadores derivados de la comisión de las infracciones previstas en la ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas será de un año, ampliable conforme a lo previsto en los artículos 42.6 y 49 de la ley 30/1992 de Procedimiento administrativo.

medidas necesarias para la salvaguarda de la documentación referente a las auditorías de cuentas realizadas por el auditor de cuentas sancionado sobre las que se estuviera realizando algún trabajo de control técnico o sobre las que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tuviera conocimiento de que estuvieran incursas en alguna reclamación de responsabilidad por parte de un tercero.

Artículo 59. Extensión de las sanciones por actuaciones irregulares de la sociedad y de los socios.

1. En los casos de baja temporal o definitiva en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de una sociedad de auditoría de cuentas, la sanción se extenderá a todos los socios de la misma que formen parte de los órganos de representación y no hubieran salvado su voto.

Se considerará salvado el voto cuando el socio así lo haga constar por escrito al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dentro de los quince días siguientes a la emisión del informe.

2. Se aplicarán a las sociedades de auditoría de cuentas el régimen sancionador regulado en este capítulo cuando incurran en responsabilidad administrativa cualquiera de los socios que hubieran actuado en nombre y representación o por cuenta de la sociedad de auditoría.

SECCIÓN IV. DE LA PRESCRIPCIÓN

Artículo 60. Prescripción de infracciones.

Las infracciones leves prescribirán a los seis meses y las graves a los dos años. El plazo de prescripción comenzará a contarse desde que la infracción se hubiera cometido.

Artículo 61. Interrupción de la prescripción.

La prescripción se interrumpirá por la iniciación, con conocimiento del interesado, del procedimiento sancionador, volviendo a correr el plazo si el expediente permaneciese paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

Artículo 62. Prescripción de sanciones.

1. Las sanciones impuestas por infracciones leves prescribirán al año y las impuestas por faltas graves a los tres años.
2. El plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que adquiera firmeza en vía administrativa la resolución por la que se imponga la sanción o desde que se quebrantase el cumplimiento de la sanción si hubiere comenzado.

Artículo 63. Cancelación de la inscripción de sanciones.

Las inscripciones en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de las sanciones por infracciones graves, salvo la de baja definitiva en el mismo, serán canceladas de oficio transcurridos dos o seis años desde el cumplimiento de las mismas, según se trate, respectivamente, de las establecidas en los apartados b) y c) o d), del artículo 50 del presente Reglamento, siempre que:

- a) No se hubieran cometido otras infracciones en el transcurso de esos plazos.
- b) Se hubieran satisfecho las responsabilidades civiles y cumplido las sanciones penales que, en su caso, hubieran podido derivarse de la correspondiente infracción.

En ningún caso se computarán, al efecto de lo establecido en el artículo 51.3 del presente Reglamento, las sanciones canceladas.

CAPÍTULO VI

Del control técnico

Artículo 64. Finalidad.

1. El control técnico tendrá por finalidad la comprobación de que el auditor de cuentas o sociedad de auditorías ha realizado sus trabajos de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, en el presente Reglamento y en las normas técnicas de auditoría de cuentas.
2. El control técnico podrá referirse a determinados aspectos de la actividad de auditoría de cuentas o a trabajos concretos de auditoría, considerados en su totalidad o referidos a partes específicas del mismo.

Artículo 65. Competencia.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ejercerá el control técnico de las auditorías.

Artículo 66. Iniciación del procedimiento.

1. El control técnico podrá ser realizado:
 - 1 De oficio, cuando el superior interés público lo exija.
 - 2 A instancia de parte legalmente interesada, siempre que, en este caso, exista causa suficiente a juicio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
2. Se considera parte legalmente interesada quien acredite ser titular de un derecho o tener un interés legítimo, personal o directo que pueda verse afectado por la auditoría de cuentas sobre la que se solicite el control técnico, o bien los Órganos o Instituciones Públicas a que se refiere la disposición final primera de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Artículo 67. Plan de control.

1. En cumplimiento de lo establecido en el apartado 1.a) del artículo anterior, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas elaborará anualmente un plan de control técnico, de acuerdo con los medios disponibles, en función de los siguientes criterios:
 - Nivel de control de calidad de las Corporaciones representativas respecto de los trabajos de sus miembros.
 - Datos objetivos que se deduzcan de la información suministrada al Instituto por los Auditores de Cuentas y Sociedades de Auditoría.
 - Datos objetivos extraídos de cualquier otro tipo de información que pueda conocer el Instituto.
 - Criterios estadísticos que se deberán aplicar sobre la totalidad del colectivo.
2. El plan de control podrá ser revisado cuando así lo aconseje la existencia de hechos que provoquen o generen desconfianza en la información económico-financiera que deben suministrar las empresas o entidades.
3. El plan de control técnico será aprobado por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previo informe del Comité Consultivo.

Durante el transcurso de la ejecución de dicho Plan el Presidente informará periódicamente al Comité Consultivo sobre los trabajos efectuados en relación al mismo.

Artículo 68. Procedimiento a instancia de parte interesada.

1. Con carácter previo a la iniciación del procedimiento de control técnico a instancia de parte interesada, la persona o entidad que lo inste deberá:
 - 1 Acreditar suficientemente los derechos o intereses que justifiquen la condición de parte interesada.
 - 2 Fundamentar la solicitud realizada, justificando ante el Instituto los hechos denunciados, mediante la aportación de las pruebas pertinentes. Asimismo se deberá especificar la normativa vulnerada.
2. Podrán archivarse, sin más trámite, aquellas solicitudes en las que no se acrediten debidamente los requisitos señalados en el apartado anterior o cuando, a juicio del Instituto, los fundamentos en que se basen no posean la suficiente entidad o trascendencia en relación con el control requerido.

Artículo 69. Actuaciones previas.

1. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante el correspondiente oficio, pondrá en conocimiento de los auditores o sociedades de auditoría y de las Corporaciones de derecho público a la que pertenezcan aquéllos, la iniciación del correspondiente control técnico.
2. El Instituto designará la persona o personas encargadas de la realización de los trabajos de control técnico en cada caso, pudiendo recabar de las Corporaciones de derecho público la colaboración en la realización de los referidos trabajos.
3. La iniciación del control técnico no presupondrá la existencia de irregularidades por parte del auditor o sociedad de auditoría controlada.

Artículo 70. Desarrollo.

1. En el desarrollo de la función de control técnico, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá examinar, además de los papeles de trabajo, la documentación que hubiera servido para la elaboración de los mismos, quedando, en todo caso, sujeto a la obligación de mantener el secreto de cuanta información conozca en el ejercicio de tal actividad.
2. Con independencia de lo dispuesto en el apartado anterior, el Instituto podrá requerir al auditor de cuentas o sociedad de auditoría controlada cuanta información fuera necesaria para el desarrollo de los trabajos de control técnico, estando obligados aquéllos a facilitar la misma, así como a colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en cuantas actuaciones fueran necesarias en dichos trabajos de control técnico.
3. En el supuesto de que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría no prestara la colaboración a que se refiere el apartado anterior, entorpeciendo la labor de control técnico, se iniciará, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo V de este Reglamento, el correspondiente procedimiento sancionador.

Artículo 71. Informe y alegaciones.

1. Las actuaciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas se documentarán en un informe, del que se dará copia al interesado y en el que se hará especial referencia de las circunstancias que signifiquen incumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, del presente Reglamento de las normas técnicas de auditoría.

2. Los auditores de cuentas y sociedades de auditoría tendrán derecho a formular alegaciones al informe de control técnico en el plazo de quince días hábiles siguientes a su emisión.
3. El informe de control técnico y, en su caso, las alegaciones servirán de base para la resolución que adopte el Presidente del Instituto.

Artículo 72 . Resolución.

1. La resolución que dicte el Presidente del Instituto contendrá alguno de los siguientes acuerdos:
 - 1 Archivo del expediente, sin más trámite.
 - 2 Devolución del expediente a efectos de que se realicen nuevas actuaciones.
 - 3 Iniciación del procedimiento sancionador cuando del control técnico se dedujera el incumplimiento por parte del auditor o sociedad de auditoría de lo establecido en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, en el presente Reglamento o en las normas técnicas de auditoría.
2. La resolución que dicte el Presidente se pondrá en conocimiento del auditor o sociedad de auditoría.

Artículo 73. Recursos.

Contra las resoluciones que dicte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en el ejercicio de sus funciones, podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministro de Economía y Hacienda, cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa.

CAPÍTULO VII

De las Corporaciones representativas de auditores

Artículo 74. Corporaciones representativas de auditores.

Se consideran Corporaciones representativas de auditores las entidades de derecho público de las que formen parte los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría que cumplan todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- a) Que en sus estatutos figure como única, o una de las actividades de sus miembros la de auditoría de cuentas.
- b) Que al menos un 10 por 100 de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas pertenezcan a la Corporación, bien directamente o bien a través de las Entidades integradas en dicha Corporación.

- c) Que al menos un 15 por 100 de los auditores de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, en la situación establecida en el apartado 1 del artículo 31 del presente Reglamento, sean miembros de la Corporación, bien directamente o bien a través de las Entidades integradas en dicha Corporación.

Artículo 75. Funciones.

Corresponde a las Corporaciones representativas de auditores desarrollar las siguientes funciones:

- a) Elaborar, adaptar y revisar las normas técnicas de auditoría, por propia iniciativa o a instancia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- b) Realizar los exámenes de aptitud profesional a que se refiere el artículo 26 del Reglamento.
- c) Organizar y en su caso impartir los cursos de formación teórica a que se refiere el artículo 24 de este Reglamento, que homologue el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- d) Organizar los programas de formación permanente y de actualización que deben realizar los miembros de la Corporación.
- e) Impulsar la colaboración de sus miembros en la formación práctica requerida para el examen de aptitud, vigilando su adecuado cumplimiento, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 del presente Reglamento, debiendo dar el visto bueno en los certificados que expidan sus miembros.
- f) Efectuar el control de calidad sobre la actividad profesional desarrollada por sus miembros, velando por el fiel cumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría de la Corporación.
- g) Vigilar el cumplimiento de las normas deontológicas de la Corporación.
- h) Proponer al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la iniciación del procedimiento sancionador en los términos a que se refiere el artículo 52 de este Reglamento.
- i) Colaborar con el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- j) Cualesquiera otras previstas en sus Estatutos que tengan por objeto el mejor cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento.

Artículo 76. Del control de calidad realizado por las Corporaciones representativas de auditores.

1. El control de calidad que deben realizar las Corporaciones representativas de auditores tendrá por objeto la revisión de trabajos de auditoría efectuados por sus miembros con el fin de conocer y evaluar el cumplimiento de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento y las normas técnicas de auditoría.
2. El procedimiento en virtud del cual las Corporaciones efectúen el control de calidad deberá estar incluido en las normas de régimen interior o Estatutos de las mismas.
3. A efectos del control de calidad, las Corporaciones representativas de auditores podrán acceder a la documentación referente a cada auditoría quedando sujetas a la obligación establecida en el artículo 43 de este Reglamento.
4. Las Corporaciones deben poner en conocimiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas los controles de calidad iniciados, así como el resultado de los mismos, proponiendo, en su caso, la iniciación del procedimiento sancionador.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera. A los efectos de lo establecido en el artículo 74 de este Reglamento, se entenderá que cumplen el requisito señalado en el apartado a) del mismo aquellas Corporaciones de derecho público que el 15 de julio de 1988 tuvieron recogida en sus Estatutos como una de las funciones de sus miembros la de la auditoría de cuentas.

Segunda. Cuando los auditores de cuentas o Sociedades de auditoría pertenezcan simultáneamente a más de una Corporación de derecho público representativa de auditores, deberán optar por una de ellas a los efectos de lo dispuesto en este Reglamento. La información que se solicita en la letra b) del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo 34, deberá mencionar únicamente la Corporación de derecho público por la que se ha optado.

Tercera.

1. Todos los trabajos que, no teniendo la consideración de auditoría de cuentas estén atribuidos por disposiciones legales a auditores inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas habrán de ser realizados aplicando normas técnicas específicas.
Con carácter subsidiario serán de aplicación, además de los usos y práctica habitual de los auditores, lo dispuesto en las normas técnicas reguladas en los artículos 14, 15 y 16 del presente Reglamento.

2. Para la elaboración y publicación de las normas específicas señaladas en el apartado anterior les será aplicable el procedimiento regulado en los artículos 17 a 20 del presente Reglamento.

Cuarta. Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de comercio y la restante legislación mercantil.
- b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- c) Las normas de desarrollo que en materia contable establezca, en su caso, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.

Quinta. En desarrollo de la disposición adicional primera, punto 1, apartado d), de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, se establece lo siguiente:

1. Deberán someterse a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 3 de este Reglamento las cuentas anuales de las Entidades o personas que tengan por objeto cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado. Quedarán dispensadas de esta obligación las Entidades o personas en las que concurran, al menos, dos de las circunstancias previstas en el artículo 181.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.
Para la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior se tendrá en cuenta lo siguiente:

- 1 Para los dos primeros ejercicios que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del presente Reglamento, quedarán exceptuados de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales, las Entidades o personas en las que al cierre del primer ejercicio concurran, al menos, dos de las circunstancias a que se refiere el apartado 1 anterior.
- 2 Cuando las mencionadas Entidades o personas, en la fecha de cierre del ejercicio, pasen a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cesen de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en el primer párrafo de este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

2. Con independencia de lo dispuesto en el apartado anterior deberán someterse en todo caso a auditoría de cuentas anuales las Entidades aseguradoras que se encuentren en las situaciones siguientes:

- 1 Que operen en el ramo de vida definido como grupo primero en el artículo 10.2 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado.
- 2 Que operen en los ramos de caución, de crédito y en todos aquéllos en los que se cubra el riesgo de responsabilidad civil definidos como grupo segundo en el artículo 10.2 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado.
- 3 Aquellas Entidades que, estando sometidas a algunas de las medidas cautelares previstas en el artículo 42.2 de la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro Privado, o se encuentren en proceso de liquidación, la Dirección General de Seguros estime conveniente solicitar informe de auditoría de cuentas para la mejor tutela de los asegurados.

Sexta. En desarrollo de la disposición adicional primera, punto 2, de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, y con referencia exclusiva a las Sociedades cooperativas, deberá someterse a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 3 de este Reglamento las cuentas anuales de las mencionadas Sociedades. Quedarán dispensadas de esta obligación las Sociedades cooperativas en las que concurran, al menos, dos de las circunstancias previstas en el artículo 181.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989.

Para la aplicación de lo previsto en el párrafo anterior se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a) Para los dos primeros ejercicios que se cierren con posterioridad a la entrada en vigor del presente Reglamento, quedarán exceptuados de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales, las Sociedades cooperativas en las que al cierre del primer ejercicio concurran, al menos, dos de las citadas circunstancias.
- b) Cuando las mencionadas Sociedades cooperativas, en la fecha de cierre del ejercicio, pasen a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cesen de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en el primer párrafo de este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Séptima. Los artículos 12 y 48 de los Estatutos del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España aprobados por Real Decreto 2777/1982, de 24 de septiembre quedan redactados como sigue:

“**Artículo 12.** El ingreso en el Instituto se verificará por la categoría de censor jurado de cuentas numerario, mediante exámenes de aptitud profesional entre personas que, cumpliendo los requisitos de edad, nacionalidad y titulación académica establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, hayan seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica. La convocatoria de dichos exámenes deberá ser aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. En cuanto al contenido de los programas, dispensa de materias de acuerdo con la titulación, composición de los Tribunales y período de formación práctica se sujetarán a cuanto dispusiere el Reglamento de desarrollo de la citada Ley.

Artículo 48. Los miembros del Instituto pueden promover la constitución de Sociedades de auditoría de cuentas, siempre que estas Sociedades cumplan los requisitos siguientes:

- a) Que todos los socios sean personas físicas.
- b) Que, como mínimo, la mayoría de sus socios sean censores jurados de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, y, a la vez, les corresponda la mayoría de capital social y de los derechos de voto.
- c) Que la mayoría de los Administradores y Directores de la Sociedad sean socios censores jurados de cuentas inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas en la situación de ejercientes, debiendo serlo, en cualquier caso, el Administrador único de Sociedades de este tipo.”

Octava. El ingreso en el Registro Oficial de Auditores dependiente del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España se realizará mediante exámenes de aptitud profesional entre personas que, cumpliendo los requisitos de edad, nacionalidad y titulación académica establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, hayan seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica. La convocatoria de dichos exámenes deberá ser aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. En cuanto al contenido de los programas, dispensa de materias de acuerdo con la titulación, composición de los Tribunales y período de formación práctica se sujetarán a cuanto dispone la citada Ley y el presente Reglamento.

Podrán también inscribirse en este Registro de Auditores las Sociedades de Auditoría que reúnan las

condiciones establecidas en el artículo 10 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Novena. El ingreso en el Registro General de Auditores dependiente del Consejo General de Colegios de Economistas de España se realizará mediante exámenes de aptitud profesional entre personas que cumpliendo los requisitos de edad, nacionalidad y titulación académica establecidos en el artículo 7 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, hayan seguido programas de enseñanza teórica y adquirido una formación práctica. La convocatoria de dichos exámenes deberá ser aprobada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y se publicará mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda. En cuanto al contenido de los programas, dispensa de materias de acuerdo con la titulación, composición de los Tribunales y período de formación práctica se sujetarán a cuanto dispone la citada Ley y el presente Reglamento.

Podrán también inscribirse en este Registro de Auditores, las Sociedades de auditoría que reúnan las condiciones establecidas en el artículo 10 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Décima.

1. Las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de la normativa contable y de la de auditoría de cuentas dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto.
2. La consulta habrá de comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda formarse el debido juicio, en caso contrario dicho Organismo podrá rechazar las consultas que se formulen.
3. La contestación tendrá carácter de mera información y en ningún caso constituirá un acto administrativo, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma.
4. La competencia para resolver las consultas será del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previo informe del Comité consultivo, quien podrá delegar el mismo en las Comisiones Generales de Contabilidad y Auditoría.
5. Sin perjuicio de que las consultas reiteradas sobre un mismo asunto puedan instar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la elaboración de una resolución de aplicación general, las consultas podrán ser publicadas en el Boletín del Instituto, siempre que se considere que tienen interés general.

Undécima.

1. Corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la edición y distribución del Boletín del Organismo, ostentando las funciones técnicas, económicas y administrativas correspondientes en la elaboración del mismo.
2. Dicho Boletín contendrá:
 - 1 Todos los datos cuya publicación en el mismo venga exigida por la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, el presente Reglamento o cualquier otra disposición.
 - 2 Información relativa al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
 - 3 Cuanta información se considere de interés por el Instituto, por su relación con la contabilidad y la auditoría de cuentas, entre las que se incluirán las disposiciones relativas a tales materias.
3. La publicación del Boletín tendrá, al menos, periodicidad trimestral.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera.

1. En un plazo de dos meses, contados a partir de la entrada en vigor del presente Reglamento, los auditores de cuentas deberán solicitar del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas su inclusión en cualquiera de las situaciones a que alude el artículo 31, adjuntando a la solicitud, en el supuesto de los ejercientes la documentación acreditativa de la fianza mínima a que hace referencia el artículo 35.2. Dicha fianza mínima, en el plazo de tres meses, deberá actualizarse en función del volumen de la actividad del auditor de cuentas correspondiente al año 1990, acreditándose tal extremo al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
2. Los auditores que soliciten su inclusión en la situación de servicios por cuenta ajena deberán acreditar tal situación mediante certificado del correspondiente auditor de cuentas o Sociedad de auditoría.
3. Si en el plazo señalado en el apartado primero no se hubiera recibido la solicitud a que en el mismo se alude, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas procederá a inscribir al auditor de cuentas en la situación de no ejerciente.

Segunda. Las Sociedades de auditoría en un plazo de dos meses, contados a partir de la entrada en vigor del presente Reglamento, deberán prestar la

fianza mínima a que alude el artículo 35.2. Dicha fianza mínima, en el plazo de tres meses deberá actualizarse en función del volumen de la actividad de la Sociedad correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la finalización del mencionado plazo, acreditándose tal extremo al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Tercera. A efectos de lo dispuesto en el artículo 34 de este Reglamento, los auditores de cuentas remitirán al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en un plazo de dos meses a partir de su publicación, la información correspondiente al año 1990.

En el mismo plazo, las Sociedades de auditoría remitirán la información correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la finalización del mencionado plazo.

Cuarta. Tendrán la consideración de representativas a efectos de lo dispuesto en este Reglamento las Corporaciones siguientes:

- Consejo General de Colegios de Economistas de España.
- Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.