



# MOORE

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

## REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Han pasado más de cinco años desde que se aprobó la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, la cual estaba desarrollada, de forma inaudita, por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento que desarrollaba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas de 2011.

Finalmente, este anacronismo ha llegado a su fin con la publicación del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se desarrolla el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Como antecedente a las actualizaciones en su redacción cabe nombrar la organización que el legislador le ha dado. Es de destacar la existencia de un capítulo único para las auditorías de entidades de interés público en relación con los importantes cambios que suponen con respecto a las auditorías de las entidades no recogidas en dicha categoría, así como que el nuevo reglamento se divide en cinco títulos de forma parecida a la división del anterior reglamento:

1. Auditoría de cuentas
2. Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas
3. supervisión pública
4. Régimen de infracciones y sanciones
5. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas

Cabe añadir que, tal y como establece la Disposición final segunda, este Real Decreto entró al día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, es decir, el día 13 de enero de 2021. Como excepción a esta regla se encuentran las siguientes:

1. Los preceptos que regulan los honorarios, los cuales se aplicarán a los nuevos contratos que se firmen o prorroguen a partir de la fecha de entrada en vigor

2. La regulación de la organización interna, los deberes de conservación y custodia en lo referente a las medidas de salvaguarda y conservación de la documentación y la estructura organizativa en las auditorías de entidades de interés público entrarán en vigor el 1 de julio de 2022, siendo aplicables a los trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha
3. La cuantía mínima de la garantía financiera entrará en vigor el 1 de julio de 2021

Habiendo dicho todo lo anterior, entre las principales novedades podemos enumerar:

### Refuerzo de la independencia:

En lo que respecta a la familiaridad, se ha excluido del concepto de familiares al cónyuge separado cuando se haya producido la separación efectiva y ésta se encuentre inscrita en el Registro Civil. Además, se ha limitado la relación de consanguinidad en el caso de convivencia durante al menos un año a aquellas personas cuyo vínculo de consanguinidad sea en primer grado directo o en segundo grado colateral.

En relación con las amenazas a la independencia se configura un sistema mixto en el cual se articula tanto un sistema de autodiagnóstico por el cual el auditor debe establecer los procedimientos necesarios para identificar situaciones que amenacen su independencia, evaluarlas y aplicar medidas de salvaguarda, como un conjunto de circunstancias o relaciones específicas que, en caso de concurrir, se considera que no tiene independencia respecto de la entidad.

Se amplía el concepto de participar en la gestión o toma de decisiones para aquellos casos que influya en el ejercicio de funciones que son propias del órgano de administración o cargos directivos, o cuando preste servicios que influyan en las circunstancias que debe verificar el propio auditor.

Se amplían las causas de incompatibilidad, añadiendo la tenencia de interés significativo directo, la posesión de instrumentos financieros y la realización de operaciones con estos instrumentos. También queda regulado el concepto de interés significativo directo, entendido como el interés financiero, comercial o económico en la entidad auditada, derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor de cuentas. Se establecen circunstancias en las que se entiende que existe este hecho. También se establece el concepto de instrumento financiero a efectos de causa de incompatibilidad y cuándo se considera significativo, siendo el caso cuando suponga más del 10% del patrimonio del auditor de cuentas; cuando alcance un 5% del capital social, derechos de voto o patrimonio de la entidad auditada; o cuando sin alcanzar el 5% se esté en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

Se incluye el concepto de importancia relativa e incidencia significativa para valorar la independencia del auditor. A este respecto, se entiende que tiene incidencia significativa cuando supera la importancia relativa establecida por el auditor, o cuando superen el 3% del activo total o el 5% del importe neto de la cifra de negocios.

#### **Ampliación de la red del auditor:**

Queda aplicado el concepto de red de del auditor de la Ley 22/2015, estableciendo que el acuerdo de cooperación puede ser en forma verbal. Dicho acuerdo podrá alcanzarse por medio de compartir costes, beneficios relevantes o recursos profesionales significativos, el diseño o implementación de políticas o procedimientos de control de calidad interno, la existencia de una estrategia empresarial común o el uso de un nombre comercial común. En caso de concurrir cualquiera de estas circunstancias, se considera que existe red. Si no existiese ninguna y se considerase que el fin único es la realización conjunta de una auditoría, no se entenderá que existe red.

#### **Comunicación de imposibilidad de emitir el informe en caso de designación por órgano judicial:**

En caso de designación del auditor por órgano judicial, el escrito donde se recogen las circunstancias que impiden la emisión del informe o determinen la renuncia debe ser también remitido al juzgado en el

plazo de diez días hábiles desde la fecha de remisión del escrito a la entidad auditada (cuyo plazo son quince días naturales desde que se tenga conocimiento de la circunstancia) para remitir el informe al ICAC, Registro Mercantil y, en su caso, al juzgado. Si la auditoría es voluntaria y el nombramiento se ha inscrito en el Registro Mercantil, la comunicación únicamente deberá efectuarse a éste.

#### **Percepción de honorarios y garantía de pago en caso de designación por el Registro Mercantil o por órgano judicial:**

En caso de ser el auditor nombrado por el Registrador Mercantil o por el órgano judicial, se le permite solicitar que se garantice el pago de sus honorarios en aras de evitar situaciones en las que no tenga seguridad de cobro de los mismos. La garantía debe ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de la solicitud por el auditor. Si no se aportase, el auditor puede renunciar al trabajo.

La disposición final 1ª establece un plazo de diez días hábiles para la aceptación del contrato de auditoría en el caso de nombramiento por el Registrador Mercantil desde la fecha de notificación del nombramiento.

#### **Actuación conjunta de auditores:**

Con respeto a la actuación conjunta de auditores, en caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica, cada uno presentará su opinión en un párrafo distinto del informe exponiendo los motivos de discrepancia. En caso de amenaza a la independencia, deberán comunicarse entre ellos las circunstancias que puedan afectar.

#### **Registro Oficial de Auditores de Cuentas y formación práctica:**

En referencia al Registro Oficial de Auditores de Cuentas se elimina el concepto de persona física no ejerciente que presta servicios por cuenta ajena, así como la modalidad de socio de sociedad de auditoría. Se regula la autorización de auditores de cuentas de otros Estados Miembros de la Unión Europea y también los de terceros países.

La formación práctica realizada antes de la finalización del programa de formación teórica podrá computar hasta un cincuenta por ciento de la formación práctica exigida para poder realizar la prueba de acceso al ROAC.

#### **Honorarios:**

Como novedad, se establece que los honorarios deben quedar fijados en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio. El esfuerzo de auditoría estará

determinado por el tiempo, medios, recursos y cualificación y especialización suficientes para la realización, el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y por el riesgo de auditoría esperado. Se regula que no se pueden cobrar honorarios que supongan dependencia financiera, así como se establecen las causas de abstención por honorarios percibidos y la cuantía que supone dependencia financiera.

#### **Garantía financiera:**

En el caso de personas físicas, la garantía financiera se amplía de 300.000 euros a 500.000 euros.

#### **Organización interna:**

Se establece un capítulo completo para la organización interna de la sociedad de auditoría, regulando sus principios básicos, políticas y criterios, así como las condiciones que debe tener el sistema de control de calidad interno, los principios de adecuación y proporcionalidad a la dimensión del auditor de cuentas y la complejidad del trabajo, y el contenido mínimo de la documentación de cada trabajo de auditoría. Se establece expresamente que se deberá compilar toda la documentación en formato electrónico.

#### **Deber de secreto:**

El deber de secreto se amplía a cualquier persona que simplemente tenga conocimiento de la información relativa a la actividad de auditoría.

#### **Entidades de interés público**

Con respecto a la definición de entidades de interés público, se han añadido aquellas entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas a régimen de supervisión y control, así como las entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión, quedando la definición de mercado secundario oficial de valores enmarcada en la directiva 2006/43/CE. También se han añadido los establecimientos financieros de crédito.

Se establecen situaciones especiales de independencia, un proceso de selección de nombramiento de auditor, la prórroga del contrato en caso de finalizar el período total de contratación máximo de diez años, así como la autorización excepcional en caso de sociedades de auditoría pequeñas o medianas.

Se establece una organización interna especial para este tipo de trabajos. En caso de actuación conjunta, se exige el cumplimiento de este requisito, al menos, a uno de los auditores.

#### **Supervisión pública**

Se regula la información que debe ser remitida al ICAC en el mes de octubre para verificar el cumplimiento de las limitaciones respecto a los honorarios y otra información. Se solicita a los auditores de cuentas de entidades de interés público la remisión de información relativa a esos honorarios en el mes de febrero, así como se faculta al ICAC para que puedan solicitar a esos auditores la información necesaria para preparar los informes de evolución del mercado de auditoría.

Se abandonan los términos control de calidad y control técnico, siendo sustituidos por inspecciones e investigaciones, determinándose la finalidad de estas actuaciones y su alcance.

Se regula el contenido del informe de inspección y el régimen de su publicidad para el caso de entidades de interés público.

Queda delimitado el campo de actuaciones de control en el caso de prestación de servicios transfronterizos en la Unión Europea en dependencia del domicilio de la entidad auditada. La investigación corresponde a la autoridad del domicilio de la entidad auditada, y la investigación al país donde originariamente se inscribió el auditor.

#### **Régimen de infracciones y sanciones**

Queda suprimida la comunicación al denunciante de la incoación del procedimiento sancionador y queda regulado el procedimiento abreviado.

En la infracción por resistencia o negativa a la actuación de control o de disciplina quedan incluidas las actuaciones que, por acción u omisión, se dirijan a obstaculizar de forma reiterada la efectividad de las notificaciones realizadas por el ICAC.

Se desarrollan las situaciones en las que se considera que un informe adicional para la Comisión de Auditoría tiene un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando esta información impida su comprensión o el adecuado ejercicio por parte de la Comisión; también se desarrollan las circunstancias en las que se considera que la información remitida al ICAC es sustancialmente incorrecta o incompleta.

Se entiende cometida la infracción por incumplimiento de las normas de auditoría en relación con el informe cuando no se haya cumplido la exigencia de tener recursos suficientes y adecuados.

La infracción derivada del incumplimiento de la obligación de comunicación a las entidades supervisoras se reduce el plazo a tres días hábiles.

Se recoge la sanción por infracción muy grave cometida por una sociedad de auditoría, así como se concreta el carácter atenuante o agravante de los criterios de graduación de sanciones.

La sanción adicional de prohibición de realización de la auditoría de cuentas de la entidad auditada en los tres ejercicios siguientes a adquirir la sanción firmeza administrativa, en caso de grave o muy grave, es aplicable tanto para las cuentas anuales como para cualquier otro estado financiero o documento contable.

## Conclusión

La nueva redacción va a suponer todo un reto a las firmas de auditoría, las cuales tendrán que adaptarse al nuevo marco normativo que no es más que la trasposición del marco europeo.

Entre las nuevas exigencias son palpables las de independencia y las de incompatibilidad y, en especial, el control interno de las firmas tal y como se puede dilucidar de la inclusión de un apartado exclusivo de organización interna, el cual se encuentra en sintonía con la adaptación de todos los trabajos de auditoría al formato electrónico. Estas medidas conllevarán que sean las propias firmas las que tengan que implementar sus propios sistemas de control de calidad interno, debiendo llevar su propio archivo y documentación.

Sin duda, esto supondrá una minimización de los riesgos de fraude y de la ruptura del principio de empresa en funcionamiento que se están generando dada la situación económica complicada en la que nos encontramos, pero también un problema para aquellas firmas o auditores que no puedan cumplir con la normativa por no poder adoptar la estructura organizativa interna necesaria.