

Juliol 2016

36 preguntes sobre la Llei d'auditoria

INTRODUCCIÓ

ABREVIATURES

DATA D'ENTRADA EN VIGOR

1. Quan entra en vigor la nova LAC?

ÀMBIT D'APLICACIÓ

2. Canvia l'àmbit d'aplicació de la Llei d'auditoria?
3. Quines entitats són auditable sota el paraigua de la nova LAC?
4. Què s'ha de fer quan un ens públic ens sol·licita una auditoria?

ENTITATS D'INTERÈS PÚBLIC

5. Quines entitats tenen la consideració d'EIP actualment?

NORMES D'ÈTICA, ESCEPTICISME I JUDICI PROFESSIONALS

6. Quines són les normes d'ètica i independència? Difereixen les definicions de la nova LAC respecte a les NIA-ES?
7. Què s'ha d'entendre per escepticisme i judici professionals?
8. Canvia l'esquema de regulació de la independència?
9. Com queda l'enfocament d'amenaçes i salvaguardes?
10. Com queda l'enfocament del règim d'incompatibilitats?
11. Quin és el període de vigència de les incompatibilitats?
12. Es mantenen les prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria?
13. Es mantenen les mateixes causes i percentatges d'abstenció per honoraris percebuts?

ORGANITZACIÓ INTERNA I DEL TREBALL DELS AUDITORS

14. Amb la nova LAC canvia la NCCI dels auditors?
15. Es pot requerir a un auditor d'EIP requisits específics relacionats amb la seva estructura organitzativa i la seva dimensió?
16. Es requereixen més registres de control?

NOMENAMENTS D'AUDITORS

17. Quin és el període mínim de contractació en primeres auditories? I en les renovacions posteriors?
18. Què són i com s'han de formalitzar les pròrrogues tàcites?
19. En quins supòsits es pot revocar l'auditor?
20. Què passa amb els nomenaments d'auditoria voluntària inscrits en el Registre Mercantil?
21. Quan és obligatòria la rotació de l'auditor principal? I la de la firma d'auditoria?
22. En quins escenaris el Registre Mercantil pot nomenar l'auditor de comptes?
23. En els nomenaments del Registre Mercantil a petició del minoritari, pot l'auditor facilitar al minoritari informació del transcurs de l'auditoria així com l'informe d'auditoria quan la societat no l'hi facilita?
24. Tots els grups de societats estan obligats a formular comptes anuals consolidats? I a auditar els comptes anuals consolidats?
25. Què passa amb els grups que formulen comptes anuals sense estar obligats a fer-ho?
26. Com s'han d'instrumentar els nomenaments d'auditors en grups consolidats?

CANVI D'AUDITORS

27. En quins supòsits s'ha d'entendre que es produeix un canvi d'auditors?
28. Quines comunicacions són necessàries entre l'auditor predecessor i l'auditor successor? I entre l'auditor predecessor i l'entitat auditada?
29. Què significa i quines implicacions pot tenir l'expedient de traspàs quan el canvi d'auditor es produeix en entitats que són EIP?

INFORMES D'AUDITORIA

30. A partir de quina data canviarà la redacció de l'informe d'auditoria?
31. Quin serà el nou contingut de l'informe?

OBLIGACIONS DELS AUDITORS

32. L'auditor ha d'emetre altres informes a més del d'auditoria?
33. Canvien els requeriments de formació continuada?

TAXES DE L'ICAC

34. Quines taxes són aplicables? Què ha canviat?

CUSTÒDIA I ACCÉS A PAPERS

35. S'ha modificat el termini de custòdia dels papers de treball? S'ha ampliat la documentació que ha de ser custodiada?
36. Qui pot accedir als papers de treball?

INTRODUCCIÓ

Pràcticament ha passat un any des de la publicació de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'Auditoria de comptes, l'objectiu principal de la qual, tal com indica el preàmbul mateix, és adaptar la legislació interna espanyola als canvis incorporats per la Directiva 2014/56/UE del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril del 2014. Juntament amb aquesta Directiva, es va aprovar el Reglament (UE) núm. 537/2014, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril del 2014, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interès públic, atès que es considera necessari, també com s'indica en el preàmbul, el desenvolupament d'un instrument normatiu separat per a aquest tipus d'entitats, "amb la finalitat d'aconseguir que les seves auditories tinguin una elevada qualitat, contribuint amb això a un funcionament més eficaç del mercat interior i garantint alhora un elevat nivell de protecció dels consumidors i inversors a escala de la Unió Europea".

Si bé s'estableix l'entrada en vigor de la Llei amb caràcter general el 17 de juny del 2016, tal com indiquem en l'apartat 1 del quadern tècnic, aquesta regla té un caràcter residual en establir una sèrie d'excepcions que traslladen la seva aplicació en alguns casos a l'1 de gener del 2016, en altres als estats financers d'exercicis que comencin a partir de l'1 de gener del 2016 i, per últim, inclús a treballs d'auditoria de comptes d'exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17 de juny del 2016. Aquesta entrada en vigor escalonada i, en alguns apartats, a més d'un any vista, no significa que s'hagi de posposar l'estudi dels nous requisits, ja que alguns d'ells requereixen preparació i adaptació per part dels auditors i, en aquest sentit, esperem que aquest quadern tècnic, preparat en forma de preguntes, serveixi per aprofundir en l'anàlisi de la Llei que, per tal de simplificar l'exposició, en aquest quadern tècnic hem denominat la nova LAC. Les preguntes plantejades no són, en cap cas, substituït del text legal, que s'ha de llegir i estudiar en profunditat, ni pretenen ser una relació exhaustiva de totes les qüestions possibles.

A més de les abreviatures que es detallen a continuació amb la finalitat de simplificar la redacció d'aquest quadern tècnic, les referències realitzades a l'auditor s'han d'entendre a l'auditor de comptes i a la societat d'auditoria, conceptes degudament definit en els articles 3.3. i 3.4. de la nova LAC.

ABREVIATURES

BdeE	Banc d'Espanya
BOE	Butlletí Oficial de l'Estat
BOICAC	Butlletí Oficial de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes
CC	Reial Decret de 22 d'agost del 1885, pel qual es publica el Codi de Comerç
CNMV	Comissió Nacional del Mercat de Valors
DA	Disposició addicional
DF	Disposició final
DGRN	Direcció General dels Registres i del Notariat
DGSFP	Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions
Directiva 2006/43/CE	Directiva 2006/43/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 17 de maig del 2006, relativa a l'auditoria legal dels comptes anuals i dels comptes consolidats, per la qual es modifiquen les Directives 78/660/CEE i 83/349/CEE del Consell i es deroga la Directiva 84/253/CEE del Consell, modificada per la Directiva 2014/56/UE del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril del 2014
EIP	Entitats d'Interès Públic
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board

ICAC	Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
IFAC	International Federation of Accountants
MAB	Mercat Alternatiu Borsari
NCCI	Resolució de 26 d'octubre del 2011 de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual es publica la Norma de Control de Qualitat Intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria modificada per la Resolució de 20 de desembre del 2013
NIA-ES	Normes Internacionals d'Auditoria per a la seva aplicació a Espanya
Nova LAC	Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'Auditoria de Comptes
Ordre ECC/394/2016, de 17 de març	Ordre ECC/394/2016, de 17 de març, per la qual s'aprova el model d'autoliquidació i pagament de la taxa prevista en l'article 88 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'Auditoria de comptes
Ordre ECC/570/2016, de 18 d'abril	Ordre ECC/570/2016, de 18 d'abril, per la qual s'aprova el model d'autoliquidació i pagament de la taxa prevista en l'article 87 de la Llei 22/2015, de 20 de juliol, d'Auditoria de comptes
Reial Decret 73/2016, de 19 de febrer	Reial Decret 73/2016, de 19 de febrer, pel qual es desenvolupa el règim d'autoliquidació i pagament de la taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per l'expedició de certificats o documents a instància de part, i per les inscripcions i anotacions en el Registre Oficial d'Auditors de Comptes
Reial Decret 877/2015, de 2 d'octubre	Reial Decret 877/2015, de 2 d'octubre, de desenvolupament de la Llei 23/2013, de 27 de desembre, de Caixes d'estalvi i fundacions bancàries, pel qual es regula el fons de reserva que han de constituir determinades fundacions bancàries; es modifica el Reial Decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desenvolupa el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol; i es modifica el Reial Decret 1082/2012, de 13 de juliol, pel qual s'aprova el Reglament de desenvolupament de la Llei 35/2003, de 4 de novembre, d'Institucions d'Inversió Col·lectiva
Reial Decret 1159/2010, de 17 de setembre	Reial Decret 1159/2010, de 17 de setembre, pel qual s'aproven les Normes per a la formulació de comptes anuals consolidats i es modifica el Pla General de Comptabilitat aprovat pel Reial Decret 1514/2007, de 16 de novembre, i el Pla General de Comptabilitat de Petites i Mitjanes Empreses aprovat pel Reial Decret 1515/2007, de 16 de novembre
Reglament UE EIP	Reglament (UE) 537/2014, del Parlament Europeu i del Consell, de 16 d'abril del 2014, sobre els requisits específics per a l'auditoria legal de les entitats d'interès públic i pel qual es deroga la Decisió 2005/909/CE de la Comissió
RLAC	Reial Decret 1517/2011, de 31 d'octubre, pel qual s'aprova el Reglament que desenvolupa el text refós de la Llei d'auditoria de comptes, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol
ROAC	Registre Oficial d'Auditors de Comptes
TRLAC	Reial Decret Legislatiu 1/2011, d'1 de juliol, pel qual s'aprova el text refós de la Llei d'auditoria de comptes
TRLSC	Text refós de la Llei de societats de capital, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 1/2010, de 2 de juliol

DATA D'ENTRADA EN VIGOR

1 Quan entra en vigor la nova LAC?

Si bé la DF catorzena de la nova LAC fixa com a regla general l'entrada en vigor el 17 de juny del 2016, realment aquesta regla té un caràcter residual en establir una sèrie d'excepcions, tal com es detalla en l'esquema següent.

21/07/2015 Dia següent a publicació BOE - Art. 11 Requisits exigits a les societats d'auditoria. - Art. 69.5 Habilitació continguda en relació amb la tramitació abreujada del procediment sancionador. - DA 4a Col·laboració de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència.	01/01/2016 - Art. 21.1, primer paràgraf Període de vigència de les incompatibilitats. - Art. 39.1 Període de còmput d'incompatibilitats a què es refereix l'article 5.1 del Reglament UE EIP. - Art. 58 Comitè d'Auditoria de Comptes de l'ICAC. - Art. 87 i 88 Taxes de l'ICAC. - DF 4a Modificació del TRLSC apartats 1 a 3, 7 a 11 i 14 a 19. - DF 12a No increment de despesa.
Estats financers d'exercicis que comencin a partir de l'01/01/2016 - DA 10a Informació dels pagaments efectuats a les Administracions Públiques. - DF 4a Modificació del TRLSC apartats 4 a 6, 12 i 13. - DF 1a Modificació del CC. - DF 5a Modificació de la Llei de l'impost sobre societats. - DF 13 Règim jurídic de la reserva per Fons de Comerç.	Treballs d'auditoria de comptes d'exercicis econòmics que s'inicien a partir del 17/06/2016 Capítols I, III i IV, seccions 1a a 4a, del títol I, en relació amb la realització de treballs d'auditoria de comptes i l'emissió dels informes corresponents.

Per facilitar la consulta de quan entra en vigor cada article de la nova LAC, en l'Annex I s'inclou l'índex de la nova LAC detallant, per als diferents articles, la data d'entrada en vigor. Addicionalment, el web del Col·legi (menú espai tècnic>quadern tècnic) inclou en format electrònic el quadern tècnic número 69 amb un comparatiu entre el TRLAC i la nova LAC.

ÀMBIT D'APLICACIÓ

2. Canvia l'àmbit d'aplicació de la Llei d'auditoria?

L'àmbit d'aplicació de la nova LAC es manté respecte al del TRLAC, definint-se l'activitat d'auditoria com aquella "consistent en la revisió i verificació dels comptes anuals, així com d'altres estats financers o documents comptables, elaborats d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació, sempre que aquesta activitat tingui per objecte l'emissió d'un informe sobre la fiabilitat d'aquests documents que pugui tenir efectes enfront de tercers".

L'article 2 *Modalitats d'auditoria de comptes* de l'actual RLAC amplia la definició anterior assenyalant, entre altres aspectes, que "l'activitat d'auditoria de comptes, en funció dels estats financers o documents comptables objecte d'examen, es referirà a una de les modalitats següents: auditoria de comptes anuals i auditoria d'altres estats financers o documents comptables". A més, indica que a aquest efecte "s'entén per altres estats financers o documents comptables aquells elaborats d'acord amb els principis i normes continguts en el marc normatiu d'informació financera aplicable, expressament establert per a la seva elaboració", incloent-hi en particular "els estats o documents comptables integrants dels comptes anuals que s'elaborin separatament o fins i tot elaborats en el seu conjunt, però que es refereixin, en aquest cas, a un període inferior al de l'exercici social".

Ahora, en els articles 4.1 i 10.1 del RLAC es defineixen cadascuna de les modalitats d'auditoria de comptes en els termes següents:

- **Article 4. Definició d'auditoria de comptes anuals.**
1. L'auditoria dels comptes anuals consisteix a revisar i verificar a l'efecte de dictaminar si els comptes expressen la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera, del resultat de les seves operacions i, si s'escau, dels fluxos d'efectiu de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui aplicable i, en particular, amb els principis i criteris comptables que s'hi continguin.
- **Article 10. Definició d'auditoria d'altres estats financers o documents comptables.**
1. L'auditoria d'altres estats financers o documents comptables a què es refereix l'article 2.1.b) consisteix a verificar i dictaminar si els estats financers o documents comptables expressen la imatge fidel o han estat preparats, segons correspongui, de conformitat amb el marc normatiu d'informació financera expressament establert per a l'elaboració dels documents o estats esmentats.

Tal com s'explica en l'apartat següent, sobre la base de la interpretació que ha fet l'ICAC de les definicions anteriors (vegeu les consultes d'auditoria del BOICAC 105 i 94), tant en la nova LAC com en el TRLAC algunes entitats es consideren no auditables sota el paraigua de la normativa d'auditoria espanyola.

3. Quines entitats són auditables sota el paraigua de la nova LAC?

En la consulta d'auditoria del BOICAC 105, última consulta publicada en la data de preparació d'aquest quadern tècnic en relació amb determinades entitats que no disposen de marc normatiu d'informació financera establert per a la seva elaboració, s'assenyala que, atenent al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria (bàsicament els articles descrits en l'apartat anterior), podran tenir la consideració d'auditoria de comptes la revisió i verificació dels comptes anuals o estats financers d'una entitat en els casos següents:

1. Quan la normativa específica a què està subjecta l'entitat en qüestió imposi l'obligació d'elaborar uns comptes anuals que expressin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats de l'entitat auditada, d'acord amb el marc normatiu d'informació financera que sigui d'aplicació.
2. Quan la normativa específica a la qual es troba subjecta l'entitat en qüestió contempli o prevegi l'elaboració i presentació d'altres estats financers o documents comptables d'acord amb un marc normatiu d'informació financera que l'esmentada entitat hagués establert expressament a aquest efecte.

Aquesta delimitació es justifica perquè l'activitat d'auditoria de comptes és una activitat regulada deguda la seva funció d'interès públic; així, el regulador en la consulta indica que "no es pot justificar la subjecció a la normativa d'auditoria de comptes a aquelles entitats en les quals el legislador o el regulador no ha considerat rellevant ni necessari, no ja sotmetre a auditoria els estats o comptes anuals que en el seu cas es formulen, sinó tampoc fixar de forma expressa aquests estats o comptes [...]".

A l'efecte d'interpretar els supòsits anteriors, l'ICAC indica en la consulta, a títol d'exemple i sense ànim de ser exhaustiu, les entitats que considera que disposen d'un marc normatiu d'informació financera aplicable i que són les següents:

- les societats de capital regulades pel TRLSC,
- les entitats que tinguin la consideració d'empresa o els empresaris subjectes, per tant, a les disposicions del CC quant a portar la comptabilitat i la formulació dels seus comptes anuals, i
- totes les entitats per a les quals la normativa que els resulti aplicable estableixi expressament que han de portar la comptabilitat i han de formular o presentar comptes anuals de conformitat amb el CC i les seves normes de desenvolupament, o amb un marc normatiu d'informació financera normalitzat previst o al que es refereixi la normativa concreta d'aplicació. Esmentant com a exemples, sense ànim de ser exhaustiu: les cooperatives i les seves unions, federacions i confederacions, les agrupacions d'interès econòmic, les societats laborals, les sucursals de societats estrangeres a Espanya, les associacions declarades d'utilitat pública, les entitats de gestió de drets de propietat intel·lectual i les entitats, sigui quina sigui la seva naturalesa jurídica, que estiguin obligades a auditar els seus comptes anuals pels motius als quals es refereixen les disposicions addicionals primera, segona i tercera del RLAC, sempre que aquestes entitats hagin de formular els seus comptes anuals de conformitat amb el marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació.

Un cop establert aquest marc general, la consulta considera quatre circumstàncies específiques:

- a) Entitats en les quals la seva normativa aplicable exigeix portar la comptabilitat i la presentació de comptes anuals que reflecteixin la imatge fidel de la seva situació financera i patrimonial i dels seus resultats, sense establir expressament el marc normatiu d'informació financera específic d'aplicació a aquest efecte.

En aquest supòsit, l'auditoria de comptes estarà sota el paraigua de la llei, tant la nova LAC com el TRLAC, si els comptes anuals s'elaboren "d'acord amb un marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació d'acord amb els principis i criteris de valoració que s'hi contenen i com un tot coherent".

- b) Entitats amb una naturalesa jurídica que la consulta indica que podrien qualificar-se de públic-privada o quasi pública, la normativa reguladora de la qual sí que exigeix portar una comptabilitat, la presentació d'uns estats financers o comptes anuals o la presentació i liquidació de pressupostos anuals, i fins i tot, en alguns casos, que aquests estats financers anuals estiguin auditats (assenyalant com a possibles entitats d'aquest tipus les cambres de comerç, els col·legis professionals o les comunitats de regants).

En aquest supòsit s'indica que si, d'acord amb la normativa específica aplicable en cada cas, la verificació dels estats financers anuals d'aquestes entitats es troben dins l'àmbit d'actuació dels òrgans de control del sector públic, a aquesta verificació, tal com s'explica en l'apartat 4 següent, "no li resultaria d'aplicació la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, sinó que estaria subjecta a la normativa específica del sector públic en aquesta matèria".

En cas contrari, dependrà del que estableixi la normativa de cada entitat quant a portar la comptabilitat i formulació de comptes anuals o altres estats financers o documents comptables, considerant que l'auditoria d'aquestes entitats estarà sota el paraigua de la llei, en els supòsits següents:

- "en el cas dels comptes anuals, quan la normativa esmentada estableixi que els mateixos es formulen d'acord amb un marc normatiu d'informació financera que resulti d'aplicació per expressar la imatge de l'entitat, i

- en el cas dels altres estats o documents financers, quan la normativa aplicable a l'entitat prevegi, expressament, un marc normatiu d'informació financera per a la seva elaboració i presentació”.
- c) Entitats la normativa específica de les quals no estableix expressament el marc normatiu d'informació financera aplicable en la presentació i formulació d'estats financers o comptes anuals, però que, no obstant això, estan obligades a sotmetre els seus comptes o estats financers a auditoria de comptes per exigència de disposicions normatives de diversa índole o de naturalesa específica o sectorial o, fins i tot, perquè ho exigeix la normativa específica aplicable.

En aquest supòsit, l'auditoria quedaria sota el paraigua de la Llei “sempre que, al seu torn, en l'elaboració dels esmentats comptes o estats s'hagi seguit, pels administradors o els qui exerceixin funcions equivalents de la mateixa entitat, el marc normatiu d'informació financera que resulti més idoni a la seva naturalesa”.

- d) Entitats subjectes a les obligacions comptables dels contribuents de l'Impost de societats que estableix l'article 120.1 de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de societats.

L'ICAC, si bé manifesta que “no és competent per pronunciar-se sobre el sentit i abast de les normes tributàries” entén que el que disposa aquest article difícilment es pot interpretar com una exigència de “portar la comptabilitat i la formulació de comptes anuals de conformitat amb el que disposa el CC quan la normativa específica d'aplicació dels esmentats contribuents no ho estableixi o ho faci de forma diferent i molt menys que la aquesta interpretació sigui extensible a l'àmbit mercantil” i, per tant, no serviria com a base per argumentar que l'auditoria es realitza sota el paraigua de la nova LAC o del TRLAC.

Finalment, la consulta conclou, en línia amb la consulta d'auditoria del BOICAC 94 que se cenyia a una comunitat de propietaris, que la revisió i verificació dels estats financers d'aquelles entitats sense personalitat jurídica segons la seva normativa aplicable i que ni tan sols estan obligades a dur comptabilitat no té cabuda sota el paraigua de la nova LAC o del TRLAC.

En els supòsits en els quals la revisió o verificació de comptes no tingui la consideració d'auditoria de comptes, tal com queda definida en la nova LAC o en el TRLAC, no significa que aquests no “puguin ser revisats per un auditor de comptes, amb l'abast que s'acordi i que es consideri apropiat en cada cas, el qual podria, fins i tot, assolir el mateix grau de seguretat raonable que proporcionaria l'aplicació de les NIA-ES”, però en aquests supòsits l'auditor no estaria subjecte, en cap cas, al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes. La consulta conclou que l'informe que s'emeti no s'ha d'identificar “com un informe d'auditoria de comptes subjecte a la normativa reguladora d'aquesta activitat, ni la seva redacció o presentació podrà generar confusió a aquest respecte, conforme al que estableix l'article 3.3 del RLAC, i tenint en compte la conducta tipificada com a infracció greu”. Per evitar confusions suggereix que en l'informe no hi figuri la paraula “auditoria”, proposant com a exemple de possible títol el d’“informe d'auditor de comptes” i considerant oportú la inclusió d'un paràgraf en el mateix informe assenyalant que el treball de revisió realitzat no té la naturalesa d'auditoria de comptes segons la legislació.

En aquest sentit, l'ICJCE ha emès la Circular ES05/2016 amb una nota tècnica sobre alternatives per a les entitats que no es poden sotmetre a auditoria de comptes d'acord amb la normativa reguladora a Espanya en la qual s'inclou una sèrie de consideracions respecte a l'aplicabilitat de la Llei d'auditoria, nova LAC o TRLAC, i l'enfocament alternatiu amb inclusió d'exemples il·lustratius d'informes.

4. Què s'ha de fer quan un ens públic ens sol·licita una auditoria?

L'única diferència entre la nova LAC i el TRLAC en relació amb les auditories del sector públic és el fet que el que estableix la DA segona del TRLAC en el sentit que la Llei d'auditoria “no és aplicable a les activitats de revisió i verificació dels comptes anuals, estats financers o altres documents comptables, ni a l'emissió dels corresponents informes, que es realitzin per òrgans de les Administracions Públiques en l'exercici de les seves competències, que continuaran regint-se per la seva legislació específica” passa a formar part de l'article 1 de la nova LAC, com també que determinats preceptes que abans constaven en la DA cinquena del RLAC s'han inclòs en la DA segona de la nova LAC.

Per tant, els treballs d'auditoria sobre comptes anuals o altres estats financers o documents comptables que formen part del sector públic estatal, autonòmic o local i que estiguin legalment atribuïts als òrgans públics de gestió econòmicofinancera del sector públic en l'exercici de les seves competències es regeixen per les seves normes específiques i no se'ls aplica la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes. En cas que els auditors de comptes realitzin treballs de col·laboració, en virtut de contractes celebrats amb aquests organismes, s'aplica el mateix requeriment i, per tant, en els informes que poguessin emetre els auditors, en línia amb el que indica l'apartat anterior per a les entitats que no es poden sotmetre a auditoria de comptes d'acord amb la normativa reguladora a Espanya, no podran identificar-se com a auditors de comptes ni la seva redacció o presentació podrà generar dubtes respecte a la naturalesa de la feina.

La DA segona de la nova LAC, igual que la DA cinquena del RLAC, contempla dues excepcions en les quals l'informe d'auditoria sí se sotmetrà al que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes:

- En els casos en què en els contractes subscrits entre els òrgans públics de control i els auditors de comptes inscrits en el ROAC “s'inclogui, juntament amb la col·laboració en la realització de l'auditoria pública, l'emissió d'un informe d'auditoria de comptes dels que preveu l'article 1 d'aquesta Llei, destinat a atendre determinades exigències previstes en normes sectorials o per altres raons d'índole mercantil o financera, com ara la concurrència a licitacions internacionals o per obtenir recursos en mercats financers” exceptuant “els informes relatius a comptes o estats que es formulin d'acord amb la normativa comptable del sector públic o que els treballs d'auditoria es realitzin d'acord amb les normes d'auditoria aplicables del sector públic”.
- Els treballs d'auditoria sobre els comptes anuals o altres documents comptables d'entitats integrants del sector públic que, “de conformitat amb la seva normativa d'aplicació, estan obligats legalment a sotmetre els seus comptes anuals a l'auditoria de comptes que preveu l'article 1 d'aquesta Llei”. En particular, estan subjectes a l'esmentada normativa els treballs d'auditoria dels comptes anuals de les societats mercantils pertanyents al sector públic esmentat subjectes a l'obligació de sotmetre els seus comptes anuals a auditoria de conformitat amb la normativa mercantil.

La DA segona de la nova LAC clarifica, aspecte no contemplat en el TRLAC ni en el RLAC, que “en els supòsits de comptes anuals o altres estats financers consolidats en els que la societat dominant sigui una entitat pública empresarial o una altra entitat de dret públic i les societats dominades poguessin ser societats mercantils, quan l'auditoria d'aquests comptes anuals es realitzi pels òrgans públics de control de la gestió econòmicofinancera del sector públic, en la realització d'aquesta funció no serà d'aplicació el que disposa l'article 7 d'aquesta Llei (referit a l'auditoria de comptes anuals consolidats), regint-se per la normativa específica del sector públic”.

Per tant, davant la possible auditoria d'una entitat que forma part del sector públic estatal, autonòmic o local s'haurà d'analitzar si correspon a una auditoria emmarcada en les excepcions detallades anteriorment i, per tant, sotmesa a la normativa reguladora d'auditoria de comptes o si, per contra, s'emmarca en un contracte de col·laboració amb l'òrgan públic que tingui atribuïda la gestió econòmicofinancera i, en aquest supòsit, atènyer-se a la normativa específica que li sigui aplicable. Si l'encàrrec prové directament de l'ens públic és recomanable que l'auditor, abans d'acceptar-lo, analitzi si té sentit realitzar-lo fora del marc de col·laboració i, en cas afirmatiu, i si no correspon a les excepcions assenyalades, recordar que no es pot realitzar sota el paraigua de la Llei d'auditoria (nova Llei o TRLAC) i que en la seva execució s'hauran de considerar totes les cauteles esmentades anteriorment.

ENTITATS D'INTERÈS PÚBLIC

5. Quines entitats tenen la consideració d'EIP actualment?

L'article 3 de la nova LAC defineix les EIP, definició que és rellevant perquè la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes estableix obligacions particulars, tant per a les EIP mateixes com per als seus auditors.

Abans de revisar aquestes obligacions particulars és convenient repassar la nova definició legal d'EIP i les novetats que s'hi han introduït, sobretot perquè la tècnica legislativa utilitzada pot resultar confusa (el desenvolupament reglamentari de la definició d'EIP establerta en la nova LAC s'ha realitzat a través de la modificació, pel Reial Decret 877/2015, de 2 d'octubre, en vigor des del 4 d'octubre del 2015, de l'article 15 del RLAC). En tot cas, mentre no s'aprovi un reglament específic que desenvolupi la nova LAC, per interpretar la definició d'EIP s'haurà d'acudir a l'article 3 de la nova LAC i al redactat vigent de l'article 15 del RLAC. La consulta d'auditoria número 2 del BOICAC 103 clarifica el trànsit d'una definició a una altra, és a dir, a partir de quin exercici social una entitat auditada s'ha de considerar EIP atenent a la nova definició.

L'apartat 5 de l'article 3 de la nova LAC –integrat en el seu títol preliminar, que entra en vigor el 17 de juny del 2016 (vegeu apartat 1 d'aquest quadern)– indica que tindran la consideració d'EIP:

a)	Les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors, les entitats de crèdit i les entitats asseguradores sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al BdeE, a la CNMV i a la DGSFP, així com als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, respectivament, com també les entitats emissores de valors admesos a negociació al MAB pertanyents al segment d'empreses en expansió.
b)	Les entitats que es determinin reglamentàriament en atenció a la seva importància pública significativa per la naturalesa de la seva activitat, per la seva dimensió o pel seu nombre d'empleats.
c)	Els grups de societats en els quals la societat dominant sigui una entitat de les que preveuen les lletres a) i b) anteriors.

La novetat que incorpora la lletra a) anterior, respecte a la definició prèvia d'EIP en el TRLAC, és la incorporació de les entitats emissores de valors admesos a negociació en el MAB pertanyents al segment d'empreses en expansió, la condició d'EIP de les quals, segons aclareix la consulta d'auditoria núm. 2 del BOICAC 103, afectarà els comptes anuals o estats financers tancats amb posterioritat al 17 de juny del 2016.

La novetat que introdueix la lletra c) anterior respecte a la definició prèvia d'EIP en el TRLAC és que només quan la societat dominant d'un grup de societats sigui EIP, el grup de societats tindrà la consideració d'EIP (amb l'anterior definició, el grup de societats també tenia la condició d'EIP quan una de les seves dependents ho era). La consulta d'auditoria esmentada anteriorment aclareix que la nova definició de grup de societats EIP afectarà els comptes anuals consolidats o estats financers consolidats tancats amb posterioritat al 17 de juny del 2016.

Finalment, si bé la lletra b) anterior no aporta cap novetat en el seu literal, sí s'han introduït canvis en l'article 15 del RLAC que desenvolupa el concepte d'*importància pública significativa per la naturalesa de l'activitat de l'entitat, per la seva dimensió o pel seu nombre d'empleats* enunciat tant pel TRLAC com per la nova LAC. Així, si atenem al redactat vigent de l'esmentat article 15, introduït pel Reial Decret 877/2015 i vigent a partir del 4 d'octubre del 2015, tenen la consideració d'EIP:

a)	Les entitats de crèdit, les entitats asseguradores i les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors o en el mercat alternatiu borsari pertanyents al segment d'empreses en expansió.
b)	Les empreses de serveis d'inversió i les institucions d'inversió col·lectiva que, durant dos exercicis consecutius, en la data de tancament de cada un, tinguin com a mínim 5.000 clients, en el primer cas, o 5.000 partícips o accionistes, en el segon cas, i les societats gestores que administrin les institucions esmentades.
c)	Els fons de pensions que, durant dos exercicis consecutius, en la data de tancament de cada un, tinguin com a mínim 10.000 partícips, i les societats gestores que administrin aquests fons.
d)	Les fundacions bancàries, les entitats de pagament i les entitats de diners electrònics.
e)	Les entitats diferents de les que esmenten els paràgrafs anteriors amb una xifra de negoci neta i una plantilla mitjana que, durant dos exercicis consecutius, en la data de tancament de cada un, siguin superiors a 2.000.000.000 d'euros i a 4.000 empleats, respectivament.
f)	Els grups de societats en els quals la societat dominant sigui una de les entitats que preveuen les lletres anteriors (en idèntics termes que la lletra c) de l'apartat 5 de l'article 3 de la nova LAC, abans esmentat).

El vigent article 15 del RLAC precisa, a més, que en els supòsits en els quals es requereix superar determinats llindars durant dos exercicis consecutius, només es perdrà la condició d'EIP quan aquests llindars deixin de complir-se durant dos exercicis consecutius. I també que en supòsits de constitució, transformació o fusió, els llindars que cal superar s'hauran de superar tant en el moment de tancament de l'exercici social en el qual es produeix la constitució, transformació o fusió, com, i això resulta una novetat, en el moment de tancament de l'exercici immediatament posterior, amb l'excepció dels supòsits de fusió o transformació en els quals alguna de les entitats que participi en la fusió o l'entitat que es transforma tingui la consideració d'EIP en l'exercici anterior a l'esmentada operació, supòsit en el qual les entitats resultants no perdran la condició d'EIP si superen, en el moment de tancament del primer exercici social, els llindars establerts.

La novetat que incorpora la lletra a) del vigent article 15 del RLAC, respecte al seu redactat anterior, és que no reitera la condició que estableix la Llei (tant en la nova LAC com en el TRLAC) que les entitats referides estiguin sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al BdeE, a la CNMV i a la DGSFP, o als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores. Tot i que la ommissió podria plantejar el dubte de si aquesta segona condició és aplicable o no, quan la Llei (tant la nova LAC com el TRLAC) ha establert una condició, entenem que el seu reglament de desenvolupament pot aclarir el seu abast però no suprimir-la, per la qual cosa, totes les condicions establertes en la Llei resultarien aplicables.

Les novetats que introdueix la lletra b) del vigent article 15 del RLAC són de dos tipus; d'una banda, estableix un llindar que no existia abans (5.000 clients), per sobre del qual les empreses de serveis d'inversió passen a tenir la consideració d'EIP; d'una altra, el llindar establert per a les institucions d'inversió col·lectiva s'eleva de 150 partícips o accionistes a 5.000.

La lletra c) del vigent article 15 del RLAC eleva el llindar establert per als fons de pensions de 150 a 10.000 partícips.

Per a l'aplicació dels nous llindars que estableixen les lletres b) i c), la disposició transitòria segona del Reial Decret 877/2015 precisa que, en l'exercici social en què entra en vigor la modificació de l'article 15 del RLAC, es tindrà en compte el nombre de clients/partícips/accionistes en la data de tancament de l'últim exercici tancat amb anterioritat al 4 d'octubre del 2015 (data de la seva entrada en vigor) així com en la data del tancament de l'immediatament anterior.

La lletra d) del vigent article 15 del RLAC incorpora d'una banda les fundacions bancàries com a EIP, condició que, cal deduir de la consulta d'auditoria núm. 2 del BOICAC 103, afectarà els comptes anuals o estats financers tancats amb posterioritat al 17 de juny del 2016; i de l'altra deixa de considerar EIP les societats de garantia recíproca, amb efectes en els comptes anuals dels exercicis socials que es tanquin amb posterioritat al 4 d'octubre del 2015, segons aclareix l'esmentada consulta.

Finalment, la lletra e) del vigent article 15 del RLAC modifica els llindars establerts per a la resta d'entitats no incloses en les lletres anteriors i la manera de considerar-los; així, s'eleva els llindars d'import net de xifra de negoci, de 200 milions a 2.000 milions d'euros, i de plantilla mitjana, de 1.000 a 4.000 empleats, essent a més necessari que se superin ambdós llindars, quan anteriorment n'hi havia prou amb superar-ne un per adquirir la condició d'EIP. Per la seva banda, la Disposició transitòria segona del Reial Decret 877/2015 aclareix que, en l'exercici social en el qual entra en vigor la modificació de l'article 15 del RLAC, es tindrà en compte l'import net de xifra de negoci i la plantilla mitjana de l'últim exercici tancat amb anterioritat al 4 d'octubre del 2015 (data de la seva entrada en vigor), així com els corresponents a l'immediatament anterior.

A més dels canvis en la definició d'EIP, s'han de considerar els que es puguin produir en la qualificació que atribueixen a determinades entitats les lleis que regulen el seu règim jurídic; així, per exemple, si bé les entitats de crèdit sotmeses al règim de supervisió del BdeE han tingut la consideració d'EIP des que es va establir aquesta categoria, els *establiments financers de crèdit*, que tenien la consideració d'entitat de crèdit, van perdre aquesta condició a partir del 28 d'abril del 2015, amb l'entrada en vigor de la Llei 5/2015, de 27 d'abril, de foment del finançament empresarial, que va modificar el seu règim jurídic, tot i que sense excloure'ls del perímetre de supervisió del BdeE.

Com a resum, en l'**Annex II** es presenta un quadre amb els diferents tipus d'entitats als quals es refereix la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria i els supòsits en els quals s'han de considerar EIP i des de o fins a quin moment (exercici social).

La normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes estableix obligacions particulars per als auditors que realitzin treballs d'auditoria dels comptes anuals o d'estats financers o documents comptables corresponents a EIP, obligacions que s'aniran detallant en els apartats següents d'aquest quadern i que tenen el seu origen en el Reglament UE EIP.

Si bé, com a Reglament UE EIP, caldria pensar que és d'aplicació directa per als estats membres de la Unió Europea, sense necessitat de transposició, el fet que en determinats articles incorpori opcions, a les quals els estats membres poden acollir-se o no, justifica que el nostre legislador hagi incorporat en la nova LAC les alternatives escollides així com referències específiques a l'esmentat Reglament EU EIP; així, en el Capítol IV del Títol I de la nova LAC trobarem, a més d'una remissió genèrica al Reglament EU EIP, referències a articles concrets del Capítol III del Títol I, d'aplicació general, referències específiques a articles del Reglament EU EIP, que no incorporen opcions (no es reproduïx el seu literal), i les alternatives escollides pel nostre legislador d'entre les contemplades en el Reglament EU EIP.

En aquest sentit, les referències específiques per a les EIP són les següents:

Article nova LAC	Apartat del quadern tècnic	
35	30	Informe d'auditoria de comptes anuals de les EIP
36	32	Informe addicional per a la Comissió d'Auditoria o òrgan de l'entitat que desenvolupi funcions equivalents
37	32	Informe anual de transparència
38	32	Informe a les autoritats nacionals supervisores de les EIP
39	10.2	Incompatibilitats i serveis prohibits per als auditors d'EIP
40	17	Contractació, rotació i designació d'auditors en EIP
41	13	Restriccions en relació amb els honoraris dels auditors d'EIP
42	14	Polítiques i procediments que ha d'incloure el sistema de control de qualitat dels auditors d'EIP
45	15	Requisits en relació amb l'estructura organitzativa dels auditors d'EIP
43	16	Organització del treball dels auditors d'EIP
44	29	Expedient de traspàs en el supòsit de substitució de l'auditor de comptes d'una EIP

NORMES D'ÈTICA, ESCEPTICISME I JUDICI PROFESSIONALS

6. Quines són les normes d'ètica i independència? Difereixen les definicions de la nova LAC respecte a les NIA-ES?

L'article 2 de la nova LAC, en línia amb el TRLAC, estableix que l'activitat d'auditoria de comptes es realitzarà "amb subjecció a l'esmentada Llei, al seu Reglament de desenvolupament i a les normes d'auditoria, d'ètica i independència i de control de qualitat intern dels auditors de comptes i societats d'auditoria", concretant, en relació amb les normes d'ètica, que aquestes "inclouen, si més no, els principis de competència professional, diligència deguda, integritat i objectivitat, sense perjudici del que estableixen altres apartats de la nova LAC en relació amb la independència".

Sense considerar el requeriment d'independència que, per la seva complexitat, es tracta de forma específica en diversos apartats d'aquest quadern, el desenvolupament de les normes d'ètica, mentre no existeixi un desenvolupament reglamentari específic de la nova LAC, es troba en l'article 19 de l'actual RLAC, segons el detall següent:

Competència professional Els auditors de comptes han de mantenir els seus coneixements teòrics i pràctics en el nivell requerit per assegurar que les entitats auditades i els usuaris de la informació financera rebin amb plena confiança un servei òptim. Aquests coneixements adquirits s'han de mantenir al llarg del temps, per la qual cosa els auditors de comptes han de realitzar activitats de formació contínua i d'actualització permanent.
Diligència deguda La diligència deguda fa referència al deure especial de cura i atenció que han de prestar els auditors de comptes en conèixer i aplicar la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria, de manera que les conclusions assolides en la realització del treball d'auditoria estiguin degudament suportades i justificades.
Objectivitat L'objectivitat implica, per als auditors de comptes, actuar amb imparcialitat i sense conflictes d'interessos que puguin comprometre la seva independència. En cap cas, els auditors de comptes poden comprometre la seva actuació per influències indegudes, favoritismes o prejudicis, ni tenir interessos aliens que puguin afectar la forma de plantejar i realitzar un treball d'auditoria, o que puguin afectar la formació d'un judici imparcial.
Integritat El principi d'integritat imposa per als auditors de comptes l'obligació de ser honestos en l'exercici de la seva activitat. La integritat també implica per part dels auditors de comptes actuar amb rectitud i compromís davant de qualsevol circumstància que pugui suposar un conflicte d'interessos.

Definicions que no difereixen de manera substancial de les incloses en el codi d'ètica de l'ICJCE o en el de la IFAC. D'altra banda, en el cos normatiu de les NIA-ES, els requeriments d'ètica es troben regulats en l'apartat 14 de les NIA-ES 200 *Objectius globals de l'auditor independent i realització de l'auditoria de conformitat amb les Normes Internacionals d'Auditoria*, en què s'estableix que "l'auditor complirà els requeriments d'ètica, inclosos els relatius a la independència, aplicables als encàrrecs d'auditoria d'estats financers", especificant amb una anotació explicativa que, per interpretar-los i aplicar-los adequadament a Espanya, es considerarà el que estableix la Llei.

7. Què s'ha d'entendre per escepticisme i judici professionals?

A més dels requeriments d'ètica, l'auditor, en la realització dels treballs d'auditoria de comptes, està obligat a actuar amb escepticisme i aplicar el seu judici professional, conceptes definits tant en l'article 13 de la nova LAC com en els apartats 15 i 16 de les NIA-ES 200, segons el detall següent:

Nova LAC	NIA-ES 200
Escepticisme professional Actitud que implica mantenir sempre una ment inquisitiva i especial alerta davant qualsevol circumstància que pugui indicar una possible incorrecció en els comptes anuals auditats, deguda a error o frau, i examinar de forma crítica les conclusions d'auditoria.	Actitud que inclou una mentalitat inquisitiva, una especial atenció a les circumstàncies que puguin ser indicatives de possibles incorreccions degudes a errors o frauds i una valoració crítica de l'evidència d'auditoria.

Nova LAC	NIA-ES 200
Aquesta actitud suposa reconèixer la possibilitat que existeixin incorreccions materials en els comptes anuals objecte d'auditoria, incloent-hi frauds o errors, sigui quina sigui l'experiència anterior de l'auditor de comptes en relació amb l'honestedat i integritat dels responsables de l'administració i dels directius de l'entitat auditada. En particular, l'auditor de comptes o la societat d'auditoria mantindran una actitud d'escepticisme professional: a) Quan revisin les estimacions de la direcció de l'entitat relatives al valor raonable, al deteriorament d'actius i provisions i als futurs fluxos de tresoreria determinants de la capacitat de l'entitat per seguir com a empresa en funcionament. b) Quan realitzin l'avaluació crítica de l'evidència d'auditoria obtinguda, cosa que implica qüestionar l'evidència d'auditoria contradictòria, la suficiència i adequació de l'evidència obtinguda i la fiabilitat i integritat dels documents, de les respostes i de la resta d'informació procedents de l'entitat auditada.	
Judici professional És l'aplicació competent, adequada i congruent amb les circumstàncies que concorrin de la formació pràctica, el coneixement i l'experiència de l'auditor de comptes de conformitat amb les normes d'auditoria, d'ètica i del marc normatiu d'informació financera que resultin d'aplicació per a la presa de decisions en la realització d'un treball d'auditoria de comptes. L'aplicació del judici professional s'ha de documentar adequadament. No s'admetrà la mera remissió al judici professional com a justificació de decisions que, d'una altra forma, no estiguin recolzades pels fets o circumstàncies concurrents en el treball, per l'evidència d'auditoria obtinguda o que no siguin conformes amb el que estableix la normativa esmentada en el paràgraf anterior.	Aplicació de la formació pràctica, el coneixement i l'experiència rellevants en el context de les normes d'auditoria, comptabilitat i ètica, per a la presa de decisions informades sobre el curs d'acció adequat en funció de les circumstàncies de l'encàrrec d'auditoria.

Els requeriments de les NIA-ES 200, que en essència no difereixen dels inclosos en la nova LAC, s'han de llegir conjuntament amb els paràgrafs corresponents de la guia d'aplicació i amb la resta d'anotacions explicatives.

8. Canvia l'esquema de regulació de la independència?

L'article 14 de la nova LAC, en línia amb el TRLAC, estableix com a principi general que “els auditors de comptes i les societats d'auditoria hauran de ser independents, en l'exercici de la seva funció, de les entitats auditades, i s'hauran d'abstenir d'actuar quan la seva independència en relació amb la revisió i verificació dels comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables es vegi compromesa”; també s'han d'abstenir “de participar, de qualsevol manera, en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada”. A diferència del TRLAC, en la nova LAC es matisa que “no es consideraran participació en la gestió o presa de decisions de l'entitat auditada les comunicacions efectuades durant la realització del treball d'auditoria que siguin necessàries per al compliment de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes o les derivades d'actuacions exigides per altres disposicions de rang legal”.

Amb la nova LAC es manté l'enfocament mixt d'amenaques i salvaguardes juntament amb un règim d'incompatibilitats per situacions personals i per serveis prestats, segons l'esquema següent:

Amenaces i salvaguardes ↔	Règim d'incompatibilitats		
Art. 15 nova LAC	- Situacions personals - Serveis prestats	No EIP Art. 16 a 25 nova LAC	EIP Art. 16.1.a), 17 a 21, 23 + 39 i 41 nova LAC

¹ Els art. 39 i 41 remeten al Reglament UE EIP

Els diferents articles que regulen la independència es resumeixen en el quadre següent:

	Nova LAC		Reglament UE EIP	TRLAC	RLAC ²
	Règim general	EIP			
Principi general d'independència	14	14 a 21 + 39	-	12	43
Identificació d'amenaques i adopció de mesures de salvaguarda	15		-	12	44 i 45
Causas d'incompatibilitat	16		5.1, 5.3, 5.4 i 5.5	13	46 i 47
Extensions subjectives a entitats vinculades o amb una relació de control amb l'entitat auditada	17			15	48
Incompatibilitats derivades de:	18			16	49
Situacions que concorren en familiars dels auditors principals responsables	19			17	50
Situacions que concorren en persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria	20			18	51
Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en altres persones o entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor o la societat d'auditoria	21			14	-
Període de vigència de les incompatibilitats	22	40	16 i 17	19	52 i 53
Règim de contractació i rotació	23	39	4.1 i 4.2	20	54
Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria	24	41		21 i 13h)	46.8
Honoraris i transparència en la remuneració dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria					

	Nova LAC		Reglament UE EIP	TRLAC	RLAC ²
	Règim general	EIP			
Causes d'abstenció per honoraris percebuts	25	41		21	46.8

² En absència d'un desenvolupament reglamentari de la nova LAC, cal utilitzar el RLAC en tot allò que no el contradigui

Abans de comentar les novetats introduïdes en els diferents apartats d'independència, és important destacar que en l'article 3 de la nova LAC s'inclouen una sèrie de definicions (com són: auditor principal responsable, equip de l'encàrrec, familiars de l'auditor principal responsable o amb vincles estrets de la persona afectada per la causa d'incompatibilitat, xarxa, etc.) susceptibles d'interpretació, el que dificulta la seva aplicació. D'altra banda, en la nova LAC, especialment en allò que es refereix a les causes d'incompatibilitat per situacions personals, s'han anat ampliant les extensions amb múltiples condicions i referències creuades entre articles que, igual que el punt anterior, en dificulta la interpretació i aplicació.

9. Com queda l'enfocament d'amenaces i salvaguardes?

En relació amb la identificació d'amenaces i adopció de mesures de salvaguarda, el redactat de l'article 15 de la nova LAC no canvia, substancialment, respecte al de l'article 12 del TRLAC, obligant els auditors a tenir establerts els procediments que siguin necessaris per detectar les amenaces significatives i, si s'escau, procedir a aplicar les mesures de salvaguarda necessàries per eliminar-les o reduir-les a un nivell acceptablement baix per no comprometre la seva independència.

Recordem que ambdues lleis contemplan com a possibles factors d'amenaça l'autorevisió, l'interès propi, l'advocacia, la familiaritat o confiança, o la intimidació –conceptes definits en l'article 44 del RLAC– i també que els procediments de detecció i identificació d'amenaces, que han de ser adequats a la dimensió de l'activitat d'auditoria de l'auditor, han de ser objecte de revisió periòdica, s'han d'aplicar de forma individualitzada en cada treball d'auditoria i documentar-se, si escau, en els papers de treball de cada auditoria de comptes.

En aquest sentit, recomanem la Guia d'actuació 37R sobre l'aplicació de l'esquema d'amenaces i mesures de salvaguarda en l'avaluació de la independència de l'auditor de comptes, publicada per la Comissió d'Independència de l'ICJCE amb l'objectiu de servir com a eina de suport particularment als auditors de petita i mitjana dimensió, en la realització i documentació d'aquesta anàlisi. Cal assenyalar com a recordatori que, tal com indica la mateixa guia, es tracta d'un document merament orientatiu, per la qual cosa la responsabilitat sobre les decisions que s'han de prendre en relació amb els assumptes tractats és exclusiva dels auditors; cal recordar també que l'abast i documentació de l'anàlisi efectuada depèn de molts factors, incloent-hi la dimensió i naturalesa de l'auditor i les seves característiques operatives, així com les circumstàncies concretes per analitzar.

10. Com queda l'enfocament del règim d'incompatibilitats?

Establerts en els articles 14 i 15 el principi general d'independència i la identificació d'amenaques i adopció de salvaguardes, segons el que hem resumit abans, l'article 14.3 mateix assenyalava que "en tot cas, els auditors de comptes i les societats d'auditoria s'hauran d'abstenir de realitzar l'auditoria de comptes d'una entitat en els supòsits en què incorrin en alguna causa d'incompatibilitat de les previstes en els articles 16 a 20 o de les situacions contemplades en els articles 23, 25, 39 i 41.4", i "en particular, no podran participar ni influir de cap manera en el resultat del treball d'auditoria de comptes d'una entitat les persones que tinguin una relació laboral, comercial o d'un altre tipus amb l'entitat auditada que pugui generar un conflicte d'interessos o ser percebuda, generalment, com a causant d'un conflicte d'interessos", introduint el règim d'incompatibilitats i les extensions que cal considerar, que s'estableix en dos grans blocs: un de general i un altre referent a les auditories d'EIP.

10.1 Règim d'incompatibilitats general

Enumerem, a continuació, les causes d'incompatibilitat que estableix l'article 16 de la nova LAC comparades amb les que estableix l'article 13 del TRLAC:

Derivades de situacions personals	
Nova LAC	TRLAC
1 ▪ Membre de l'òrgan d'administració. ▪ Condició de directiu o d'apoderat que tingui atorgat al seu favor un poder general de l'entitat auditada o exercir llocs de treball en l'entitat auditada. ▪ Responsable de l'àrea econòmicofinancera. ▪ Qui desenvolupi funcions de supervisió o control intern en l'entitat auditada, sigui quin sigui el vincle que tingui amb aquesta entitat.	La condició de càrrec directiu o d'administració, l'exercici de llocs de treball o de supervisió interna en l'entitat auditada, o l'atorgament al seu favor d'apoderaments amb mandat general per l'entitat auditada. L'existència de vincles de matrimoni, de consanguinitat o afinitat fins al primer grau o de consanguinitat col·lateral fins al segon grau, inclosos els cònjuges d'aquells amb qui mantinguin aquests últims vincles, amb els empresaris, els administradors o els responsables de l'àrea econòmicofinancera de l'entitat auditada.
2 Tenir interès significatiu directe en l'entitat auditada derivat d'un contracte o de la propietat d'un bé o de la titularitat d'un dret. En tot cas, s'entén que es té aquest interès quan es posseeixin instruments financers de l'entitat auditada o d'una entitat vinculada a ella quan, en aquest últim cas, siguin significatius per a qualsevol de les parts (s'exceptuen els interessos que es posseeixin de forma indirecta a través d'institucions d'inversió col·lectiva diversificada).	Tenir interès financer directe o indirecte en l'entitat auditada si, en un o altre cas, és significatiu per a qualsevol de les parts.
3 Realitzar qualsevol tipus d'operació relacionada amb instruments financers emesos, garantits o emparats de qualsevol altra forma per l'entitat auditada. A l'igual del cas anterior, s'exceptuen els instruments financers que es posseeixin de forma indirecta a través d'institucions d'inversió col·lectiva diversificada.	
4 Sol·licitar o acceptar obsequis o favors de l'entitat auditada, tret que el seu valor sigui insignificant o intrascendent.	

Derivades de serveis prestats	
Nova LAC	TRLAC
1 La prestació a l'entitat auditada de serveis de comptabilitat o preparació dels registres comptables o els estats financers.	La gestió material o preparació dels estats financers o altres documents comptables de l'entitat auditada.
2 La prestació a l'entitat auditada de serveis de valoració, tret que no tinguin un efecte directe o tinguin un efecte de poca importància relativa, per separat o de forma agregada, en els estats financers auditats i que l'estimació de l'efecte en els estats financers auditats estigui documentada de forma exhaustiva en els papers de treball corresponents al treball d'auditoria.	La prestació a l'entitat auditada de serveis de valoració que conduixin a l'avaluació de quantitats significatives, mesurades en termes d'importància relativa, en els estats financers o altres documents comptables de l'esmentada entitat corresponents al període o exercici auditat, sempre que el treball de valoració comporti un grau significatiu de subjectivitat.
3 La prestació de serveis d'auditoria interna a l'entitat auditada, tret que l'òrgan de gestió de l'entitat auditada sigui responsable del sistema global de control intern, de la determinació de l'abast, el risc i la freqüència dels procediments d'auditoria interna, de la consideració i execució dels resultats i recomanacions proporcionats per l'auditoria interna.	La prestació de serveis d'auditoria interna a l'entitat auditada, tret que l'òrgan de gestió de l'entitat auditada sigui responsable del sistema global de control intern, de la determinació de l'abast, el risc i la freqüència dels procediments d'auditoria interna, de la consideració i execució dels resultats i recomanacions proporcionats per l'auditoria interna.
4 La prestació de serveis d'advocacia simultàniament per a l'entitat auditada, tret que aquests serveis els prestin persones jurídiques diferents i amb consells d'administració diferents, i sense que es puguin referir a la resolució de litigis sobre qüestions que puguin tenir una incidència significativa, mesurada en termes d'importància relativa, en els estats financers corresponents al període o exercici auditat.	La prestació de serveis d'advocacia simultàniament per a l'entitat auditada, tret que aquests serveis els prestin persones jurídiques diferents i amb consells d'administració diferents, i sense que es puguin referir a la resolució de litigis sobre qüestions que puguin tenir una incidència significativa, mesurada en termes d'importància relativa, en els estats financers corresponents al període o exercici auditat.
5 La prestació a l'entitat de serveis de disseny i posada en pràctica de procediments de control intern o de gestió de riscos relacionats amb l'elaboració o control de la informació financera, o del disseny o aplicació dels sistemes informàtics de la informació financera, utilitzats per generar les dades integrants dels estats financers de l'entitat auditada, tret que aquesta assumeixi la responsabilitat del sistema global de control intern o el servei es presti seguint les especificacions establertes per l'esmentada entitat, la qual també ha d'assumir la responsabilitat del disseny, execució, avaluació i funcionament del sistema.	La prestació a l'entitat auditada de serveis de disseny i posada en pràctica de sistemes de tecnologia de la informació financera, utilitzats per generar les dades integrants dels estats financers de l'entitat auditada, tret que aquesta assumeixi la responsabilitat del sistema global de control intern o el servei es presti seguint les especificacions establertes per l'esmentada entitat, la qual també ha d'assumir la responsabilitat del disseny, execució, avaluació i funcionament del sistema.

Per a una correcta anàlisi de les situacions d'incompatibilitat, és imprescindible considerar les extensions que tant en la nova LAC com en el TRLAC es regulen en tres grans grups segons el resum que es detalla a continuació, en el qual no s'inclouen les múltiples particularitats que, en qualsevol cas, sí s'han de tenir en compte per a una adequada interpretació d'aquestes extensions:

Extensions subjectives a entitats vinculades o amb una relació de control amb l'entitat auditada	
Nova LAC	TRLAC
▪ Incompatibilitats derivades de situacions personals: s'estén a entitats vinculades amb l'entitat auditada, definides com aquelles que "estiguin vinculades directament o indirectament mitjançant l'existència d'una relació de control de les contemplades en l'article 42 del Codi de Comerç mitjançant l'existència d'una mateixa unitat de decisió [...]. ▪ Incompatibilitats derivades de serveis prestats: s'estén a aquelles entitats amb les quals l'entitat auditada tingui una relació de control", és a dir aquelles "vinculades directament o indirectament a l'entitat auditada mitjançant l'existència d'una relació de control de les contemplades en l'article 42 del Codi de Comerç".	Entitats amb vinculació directa o indirecta mitjançant l'existència de: ▪ una relació de control de les contemplades en l'article 42 del Codi de Comerç, ▪ una mateixa unitat de decisió, ▪ influència significativa, en els termes previstos en l'article 47 del Codi de Comerç.
Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en familiars dels auditors principals responsables	
S'estenen als familiars de l'auditor o auditors principals responsables del treball d'auditoria, entenent-hi "els cònjuges dels auditors o les persones amb qui mantinguin anàlogues relacions d'afectivitat, i aquells amb qui l'auditor tingui vincles de consanguinitat en primer grau directe o en segon grau col·lateral, així com els cònjuges d'aquells amb qui tinguin els vincles de consanguinitat esmentats". Aquesta previsió també s'aplica quan les circumstàncies d'incompatibilitat s'aprecien respectivament en relació amb les entitats vinculades o controlades per l'entitat auditada.	S'estenen al cònjuge de l'auditor signant de l'informe d'auditoria i a aquells amb qui aquest tingui vincles de consanguinitat o afinitat fins al primer grau o vincles de consanguinitat col·lateral fins al segon grau, inclosos els cònjuges d'aquells amb qui mantinguin aquests darrers vincles.
Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria	
S'estenen a: ▪ Les persones diferents dels auditors principals responsables, siguin o no auditors i formin o no part de l'organització de l'auditor o societat d'auditoria, que participin o tinguin capacitat per influir en el resultat final de l'auditoria de comptes, o responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i poden influir directament en la seva valoració i resultat final. ▪ Les persones, diferents de les esmentades en el paràgraf anterior, que formin part de l'equip de l'encàrrec, ja siguin empleats o prestin serveis a disposició de l'auditor de comptes o la societat d'auditoria.	▪ Les persones amb capacitat per influir en el resultat final de l'auditoria de comptes, inclosos els socis, auditors o no, que tinguin responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i puguin influir directament en la seva valoració i resultat final. -

Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria	
▪ Els socis de la societat d'auditoria, així com els auditors de comptes o societats d'auditoria amb els quals tinguin alguna vinculació directa o indirecta, que no estiguin inclosos en les lletres anteriors. Tal com estableix l'article 19.1c) compta també l'existència de socis comuns. ▪ Les persones, diferents de les esmentades en els paràgrafs anteriors, que siguin empleats o tinguin serveis a disposició o sota control de l'auditor de comptes o la societat d'auditoria i que intervinguin directament en les activitats d'auditoria. Aquesta previsió també s'aplicarà quan concorrin, en les persones o entitats a les quals es refereix aquest apartat, les circumstàncies d'incompatibilitat derivades de situacions personals o serveis prestats, respectivament, en relació amb les entitats vinculades o controlades per l'entitat auditada.	▪ Els socis de la societat d'auditoria, així com els auditors de comptes o societats d'auditoria amb què tinguin alguna vinculació directa o indirecta. -

10.2 Especificitats per a les EIP

Tots sabem que una de les novetats de la nova normativa ha estat la introducció d'un règim específic d'independència per als auditors que auditen EIP, per aplicació del Reglament UE EIP. En aquest sentit, tal com es mostra en el quadre de normativa de l'apartat vuit anterior, en el cas de l'auditoria d'EIP, als seus auditors se'ls apliquen els articles d'independència de la nova LAC –amb la particularitat que només se'ls apliquen les incompatibilitats derivades de situacions personals que es regulen en l'article 16 i, per tant, les extensions regulades en els articles 17 a 20, així com el període de vigència regulat en l'article 21, que queda delimitat a aquest grup d'incompatibilitats–, als que s'han d'afegir els relacionats amb la prestació de serveis aliens a l'auditoria que s'estableixen en els articles 5.1 i 5.3 a 5.5 del Reglament UE EIP. En concret, els serveis prohibits aliens a l'auditoria són els que es resumeixen a continuació:

1.	Serveis fiscals relacionats amb: la preparació d'impresos tributaris; l'impost sobre les rendes del treball; els drets de duana; la recerca de subvencions públiques i incentius fiscals, tret que la legislació exigeixi un suport respecte d'aquests serveis a l'auditor legal o societat d'auditoria; l'assistència relativa a les inspeccions fiscals de les autoritats tributàries, tret que la legislació exigeixi un suport respecte d'aquests serveis a l'auditor legal o societat d'auditoria; el càlcul d'impostos directes i indirectes i el pagament diferit d'impostos; l'assessorament fiscal.
2.	Els serveis que suposin algun tipus d'intervenció en la gestió o la presa de decisions de l'entitat auditada.
3.	Els serveis de comptabilitat i preparació dels registres comptables i els estats financers.
4.	Els serveis relacionats amb les nòmines.
5.	La concepció i implantació de procediments de control intern o de gestió de riscos relacionats amb l'elaboració o el control de la informació financera o del disseny o aplicació dels sistemes informàtics d'informació financera.
6.	Els serveis de valoració, incloses les valoracions realitzades en relació amb serveis actuàrials o serveis d'assistència en matèria de litigis.
7.	Els serveis jurídics relacionats amb: la prestació d'assessorament general, la negociació per compte de l'entitat auditada i la defensa dels interessos del client en la resolució de litigis.
8.	Els serveis relacionats amb la funció d'auditoria interna de l'entitat auditada.

9.	Els serveis vinculats al finançament, a l'estructura i distribució del capital i a l'estratègia d'inversió de l'entitat auditada, amb excepció de la prestació de serveis de verificació en relació amb els estats financers, com l'emissió de cartes de conformitat en relació amb els fulls emesos per l'entitat auditada.
10.	La promoció, negociació o subscripció d'accions de l'entitat auditada.
11.	Els serveis de recursos humans relacionats amb: càrrecs directius que puguin exercir una influència significativa en la preparació dels registres comptables o els estats financers objecte de l'auditoria legal, si aquests serveis inclouen la recerca o selecció de candidats per a aquests càrrecs o la verificació de les referències dels candidats per a aquests càrrecs; l'estructura del disseny organitzatiu, i el control de costos.

En relació amb les prohibicions esmentades, s'autoritza la prestació dels serveis fiscals relacionats amb la preparació d'impresos tributaris, recerca de subvencions públiques i incentius fiscals i l'assessorament fiscal, així com els serveis de valoració, sempre que aquests "no tinguin un efecte directe o tinguin un efecte de poca importància relativa, per separat o de forma agregada, en els estats financers auditats, l'estimació de l'efecte en els estats financers auditats estigui documentada de forma exhaustiva i explicada en l'informe addicional per al comitè d'auditoria i es respectin els principis d'independència establerts en la Directiva 2006/43/CE".

De la mateixa manera que amb les incompatibilitats de caràcter general, per a una correcta anàlisi de les incompatibilitats específiques per a EIP és imprescindible entendre les extensions. En aquest sentit, el Reglament UE EIP estableix que "ni l'auditor legal o societat d'auditoria que realitzi l'auditoria legal d'una entitat d'interès públic, ni els membres de la xarxa de la qual formi part l'auditor legal o societat d'auditoria, podran prestar dins de la Unió, directament o indirectament, a l'entitat auditada, a la seva empresa matriu o a les empreses que controli, els serveis prohibits aliens a l'auditoria". No obstant això, en la LAC s'amplien aquestes extensions als familiars dels auditors principals responsables, amb les particularitats de l'article 18.2.d), i a les persones a què es refereix l'article 19, amb les particularitats que s'inclouen en l'esmentat article.

En cas que aquests serveis prohibits els presti un membre de la xarxa de l'auditor a una empresa constituïda en un tercer país i controlada per l'EIP objecte d'auditoria, l'auditor en qüestió haurà d'avaluar si la prestació d'aquests serveis compromet la seva independència i, si s'escau, l'auditor de l'EIP haurà d'aplicar mesures de salvaguarda que garanteixin que no afecten el seu criteri professional ni el seu informe d'auditoria.

Addicionalment, el Reglament UE EIP estableix que perquè un auditor o un dels membres de la seva xarxa pugui prestar qualsevol servei diferent als prohibits a l'entitat auditada, a la seva empresa matriu o a les empreses que controli, ha d'haver avaluat adequadament les amenaces i salvaguardes segons el que estableix la Directiva 2006/43/CE, estant subjecte, posteriorment, a l'autorització del Comitè d'auditoria, que formularà directrius per a uns serveis determinats detallats en el Reglament UE EIP mateix.

En cap cas, tal com s'indica en la introducció, aquest resum pretén contemplar tota la casuística derivada del règim d'incompatibilitats i, per tant, l'únic propòsit és que serveixi per conscienciar sobre la complexitat de la legislació en aquest aspecte. En aquest sentit, recomanem que, per a l'anàlisi de situacions concretes d'incompatibilitats, s'utilitzi la Circular G06/2015, de 26 d'octubre, emesa per la Comissió d'Independència de l'ICJCE, en la qual s'inclouen dos annexos: l'annex I, en el qual es mostren de forma esquemàtica les causes d'incompatibilitat i les prohibicions juntament amb un detall de les extensions; i l'annex II, amb una anàlisi específica per a les incompatibilitats derivades de situacions personals distribuïda per grups de persones i entitats afectades.

11. Quin és el període de vigència de les incompatibilitats?

La regulació del període de vigència de les incompatibilitats, en línia amb el tractament general d'independència, se separa entre un règim general i un específic per a les EIP, segons el detall següent:

11.1 Règim general

Amb la nova LAC, el període de vigència per als serveis descrits en l'apartat 10 anterior s'estableix, amb caràcter general, de la forma següent:

- Incompatibilitats derivades de la prestació de serveis quan aquests es presten en el període comprés des de l'inici de l'exercici al qual corresponguin els comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables auditats fins a la data de finalització del treball d'auditoria.
- Incompatibilitats derivades de situacions personals quan es produeixin en el període comprés des de l'inici del primer any anterior a l'exercici al qual corresponguin els comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables auditats fins a la data de finalització del treball d'auditoria.

En el TRLAC aquest període s'estableix independentment del tipus d'incompatibilitat a l'inici del primer any anterior a l'exercici al qual corresponguin els comptes anuals, els estats financers o altres documents comptables auditats.

Adicionalment, es contemplen supòsits específics o particularitats com la possessió sobrevinguda d'instruments financers amb posterioritat a l'acceptació de l'encàrrec, etc., que s'han de considerar a l'hora d'analitzar les possibles incompatibilitats.

11.2 Especificitats per a les EIP

En línia amb el que estableix la nova LAC per a les incompatibilitats derivades de prestació de serveis, en les EIP el període en el qual no es poden prestar és el comprés entre l'inici del període auditat i l'emissió de l'informe d'auditoria, a excepció dels serveis relacionats amb la concepció i implantació de procediments de control intern o de gestió de riscos relacionats amb l'elaboració o el control de la informació financera o del disseny o aplicació dels sistemes informàtics d'informació financera, en els quals el límit s'estableix en l'exercici immediatament anterior.

12. Es mantenen les prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria?

La nova LAC, en línia amb el TRLAC, no permet amb posterioritat a la finalització del treball d'auditoria de comptes "formar part dels òrgans d'administració o de direcció de l'entitat auditada ni de les entitats amb les quals aquesta tingui una relació de control, ni ocupar cap lloc de treball, ni tenir cap interès financer directe o indirecte en aquestes entitats si, en qualsevol dels casos, és significatiu per a qualsevol de les parts". Les diferències més destacades són que:

- En el TRLAC aquestes prohibicions també s'han d'estendre a les entitats que estan sota la mateixa unitat de decisió que l'entitat auditada.
- El termini de la prohibició en el cas del TRLAC és els dos anys següents a la finalització del treball d'auditoria de comptes corresponent i amb la nova LAC aquest termini queda establert en un any per a les auditories d'entitats que no siguin EIP i en 2 anys en el cas de les EIP.
- Diferent règim d'extensió de l'auditor de comptes segons el detall següent:

Nova LAC	TRLAC
▪ Els auditors, socis o no, diferents dels auditors principals responsables del treball d'auditoria, de la societat d'auditoria que tinguin responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i puguin influir directament en la seva valoració i resultat final. ▪ Els qui formin part de l'equip d'encàrrec del treball d'auditoria quan tinguin la condició d'auditors de comptes, únicament en relació amb l'entitat auditada. ▪ Els socis de la societat d'auditoria i els auditors designats per realitzar auditories en el seu nom que no hagin intervingut o tingut capacitat d'influir en el treball d'auditoria, tret que deixin de tenir qualsevol vinculació o interès amb la societat d'auditoria abans d'entrar a formar part dels òrgans esmentats, d'ocupar un lloc de treball en l'entitat auditada o abans de tenir-hi un interès financer, i sempre que l'objectivitat no pugui veure's compromesa per l'existència de possibles influències recíproques entre els socis esmentats i l'auditor signant o la societat d'auditoria.	▪ Els socis, auditors o no, de la societat d'auditoria que tinguin responsabilitat de supervisió o gestió en la realització del treball d'auditoria i puguin influir directament en la seva valoració i resultat final. - ▪ Els socis de la societat d'auditoria i els auditors designats per a realitzar auditories en el seu nom que no hagin intervingut o tingut capacitat d'influir en el treball d'auditoria, tret que deixin de tenir qualsevol vinculació o interès amb la societat d'auditoria abans d'entrar a formar part dels referits òrgans, d'ocupar un lloc de treball en l'entitat auditada o abans de tenir-hi un interès financer, i sempre que l'objectivitat no es pugui veure compromesa per l'existència d'influències recíproques entre els socis esmentats i l'auditor signant o la societat d'auditoria.

Les prohibicions anteriors no són d'aplicació quan l'interès financer deriva de causes sobrevingudes no imputables a l'auditor de comptes o quan aquest interès s'adquireixi en condicions normals de mercat per l'auditor de comptes o pel soci de la societat d'auditoria o l'auditor designat per realitzar l'auditoria en el seu nom, sempre que, en aquestes situacions, hagi deixat de tenir qualsevol vinculació o tipus d'interès en la societat d'auditoria.

L'incompliment d'aquesta prohibició comporta la incompatibilitat per a la realització dels treballs d'auditoria, tant de l'entitat com de les que formin part del grup a partir del moment que s'incompleixi la prohibició i en els dos anys següents.

13. Es mantenen les mateixes causes i percentatges d'abstenció per honoraris percebuts?

Tant en la nova LAC com en el TRLAC s'estableix que els honoraris pels serveis d'auditoria (que s'han de fixar abans no comenci la realització de les seves funcions i per a tot el període en què s'hagin d'exercir) no poden estar influïts o determinats per la prestació de serveis addicionals a l'entitat auditada, ni basar-se en cap tipus de contingència o condició diferent a canvis en les circumstàncies que van servir de base per a la seva fixació. La nova LAC defineix com a honoraris contingents "aquells en què la remuneració es calcula d'acord amb una fórmula preestablerta en funció dels resultats d'una transacció o del treball d'auditoria mateix"; així, no ho seran els establerts per resolució judicial o per les autoritats corresponents.

Tampoc no permet cap de les dues legislacions que els auditors percebin altres remuneracions o avantatges.

Quant a les causes d'abstenció per honoraris percebuts, el comparatiu entre el que estableixen la nova LAC i el TRLAC és el següent:

Nova LAC	RLAC
No EIP Abstenció de realitzar l'auditoria de comptes corresponent a l'exercici següent en els supòsits següents: ■ Quan els honoraris meritats derivats de la prestació de serveis d'auditoria i diferents del d'auditoria a l'entitat auditada per part de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, en els tres darrers exercicis consecutius, representen més del 30 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria¹. ■ Quan els honoraris meritats derivats de la prestació de serveis d'auditoria i diferents del d'auditoria en els tres darrers exercicis consecutius a l'entitat auditada i a les seves entitats vinculades, per part de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria i dels qui formen part de la xarxa, representin més del 30 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria i de l'esmentada xarxa¹.	
EIP ■ Quan els honoraris meritats derivats de la prestació de serveis d'auditoria i diferents del d'auditoria a l'entitat auditada, per l'auditor de comptes o societat d'auditoria, en cadascun dels tres darrers exercicis consecutius, representen més del 15 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria. ■ Quan els honoraris meritats derivats de la prestació de serveis d'auditoria i diferents del d'auditoria en cadascun dels tres darrers exercicis consecutius a l'entitat auditada i a les seves entitats vinculades per part de l'auditor de comptes o de la societat d'auditoria, i dels qui formen part de la xarxa, representen més del 15 per cent del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria i de l'esmentada xarxa. ■ Quan l'auditor legal o la societat d'auditoria presti a l'entitat auditada, a la seva empresa matriu o a les empreses que controli serveis aliens a l'auditoria diferents dels esmentats en l'article 5.1 del Reglament UE EIP, durant un període de tres o més exercicis consecutius, els honoraris totals percebuts per aquests serveis no podran excedir del 70 % de la mitjana dels honoraris satisfets en els tres darrers exercicis consecutius per l'auditoria o auditories legals de l'entitat auditada i, quan correspongui, de la seva empresa matriu, de les empreses que controli i dels estats financers consolidats de l'esmentat grup d'empreses². A l'efecte dels límits especificats, quedaran exclosos els serveis aliens a l'auditoria diferents dels que es refereix l'article 5.1 del Reglament UE EIP, exigits per la legislació nacional o de la Unió.	La prestació de serveis per l'auditor de comptes o societat d'auditoria no ha de donar lloc a crear, realment o aparentment, una dependència financera amb l'entitat auditada. Referent a això, s'entendrà que existeix un percentatge significatiu del total dels ingressos anuals de l'auditor de comptes o societat d'auditoria quan els honoraris percebuts de l'entitat auditada i de les entitats a què es refereix l'article 48 del RLAC, prenent la mitjana dels últims tres anys, suposin més del 15 per 100 del total d'ingressos anuals. Aquest percentatge serà del 20 per 100 per als auditors de comptes persones físiques i per a les societats d'auditoria que tinguin menys de sis socis, sempre que no hagin auditat EIP en cap dels tres anys esmentats.

Nova LAC	RLAC
Els Estats membres podran disposar que una autoritat competent estigui facultada per permetre que un auditor quedi exempt de complir aquest límit del 70 % respecte a una entitat auditada durant un període no superior a dos exercicis, amb caràcter excepcional i prèvia sol·licitud de l'auditor interessat.	

¹ La nova LAC indica que resten pendents de determinar reglamentàriament els criteris que han de tenir en compte els auditors que iniciïn la seva activitat i els auditors petits, així com els ingressos totals per computar a l'efecte del compliment d'aquest límit.

² La nova LAC indica que reglamentàriament es determinaran els termes en què, quan un auditor sigui petit o mitjà, "la Comissió d'Auditoria o òrgan equivalent, sobre la base d'un examen de les amenaces a la independència i les mesures adoptades per atenuar-la, podrà autoritzar excepcionalment que es realitzi l'auditoria de comptes de l'exercici immediatament següent per una sola vegada". Aquesta excepcionalitat requerirà que sigui adequadament justificada i motivada.

ORGANITZACIÓ INTERNA I DEL TREBALL DELS AUDITORS

14. Amb la nova LAC canvia la NCCI dels auditors?

La resposta a la pregunta de si la nova LAC canvia la NCCI dels auditors és que aquesta concreta alguns aspectes i en desenvolupa altres no específicament contemplats en l'esmentada norma. Així, el primer punt de l'article 28 de la nova LAC estableix que els auditors disposaran de:

▪ Procediments administratius i comptables fiables.
▪ Procediments de valoració de risc eficaços.
▪ Mecanismes operatius que permetin assegurar el control i la protecció dels seus sistemes informàtics.
▪ Els mecanismes interns de control de qualitat que garanteixin el compliment de les decisions i procediments en el si de l'estructura funcional de l'auditor de comptes i en tots els nivells de la societat d'auditoria.

Procediments i mecanismes per als quals caldrà esperar al seu desenvolupament reglamentari, si escau, per poder veure en què es concreten, sense oblidar que poden ser objecte de revisió per part de l'ICAC. En aquest sentit, l'apartat 5 de l'article 28 indica expressament que els auditors "hauran de poder acreditar davant del sistema de supervisió pública que les polítiques i els procediments que hagin establert per aconseguir el compliment efectiu del que estableixen els diferents apartats de l'esmentat article són adequats i que aquests han de guardar proporció amb la magnitud i la complexitat de les activitats de l'auditor, determinades en funció de la dimensió de les entitats que són auditades".

Respecte a l'organització interna, a més de l'esmentat amb anterioritat, estableix que els auditors implantaran un sistema de control de qualitat intern que garanteixi la qualitat de les auditories de conformitat amb el que estableix la NCCI, concretant que el responsable últim d'aquest sistema sigui un auditor inscrit en el ROAC i que pugui realitzar auditories de comptes d'acord amb el que exigeix l'article 8.1 de la nova LAC. A continuació desenvolupa alguns aspectes que han d'incloure aquests sistemes de control intern –alguns d'ells ja inclosos en la pròpia NCCI– dels que destaquem els següents:

- Mesures organitzatives i administratives "eficaces per preveure, detectar, avaluar, comunicar, reduir i, si escau, eliminar qualsevol amenaça a la independència [...]" que, encara que en principi estan alineades amb els articles d'independència de la nova LAC i amb la NCCI mateixa, s'han de llegir amb atenció per assegurar-ne una adequada implementació en l'organització interna dels despatxos d'auditoria.

- Polítiques i procediments que permetin complir amb els diferents requeriments de la NCCI, esmentant expressament, entre d'altres, les polítiques i procediments:
 - que garanteixin que el personal que intervingui directament en l'activitat d'auditoria de comptes posseeixi els coneixements i l'experiència necessaris per l'acompliment de les funcions que se li assignin;
 - retributives –incloent-hi la participació en beneficis– que incentivin la qualitat de l'auditoria de comptes, indicant en aquest punt que els ingressos que un auditor obtingui per la prestació a l'entitat auditada de serveis diferents a l'auditoria “no formaran part de l'avaluació del rendiment ni de la retribució de cap persona que participi en la realització del treball d'auditoria o que hi pugui influir”;
 - que garanteixin que l'externalització de funcions o activitats d'auditoria no menyscabi el control de qualitat intern de l'auditor ni les activitats de supervisió de l'ICAC.

Cal recordar, en línia amb l'NCCI, que els procediments han d'incloure els mitjans necessaris perquè el personal de l'auditor “pugui denunciar internament els fets que poguessin ser constitutius d'infraccions de la normativa reguladora de l'auditoria de comptes” i l'obligació de realitzar una avaluació anual del sistema de control intern, mantenint registres amb les seves conclusions i de les mesures proposades, si escau, per modificar aquest sistema.

La nova LAC obliga, també en línia amb l'NCCI, a documentar els sistemes, polítiques, procediments, mecanismes i mesures esmentats en l'article 28 i posar-los en coneixement tant del personal com de les persones i entitats relacionades directament amb l'auditor i les pertanyents a la seva xarxa (tal com es defineixen en els articles 19 i 20, respectivament, de la nova LAC).

L'article 28 indica que reglamentàriament es determinaran requisits simplificats per als qui realitzin exclusivament auditories de petites entitats; per tant, caldrà esperar a aquest desenvolupament per veure en què consisteix aquesta simplificació, però mentrestant, amb independència de les característiques de l'auditor, aquest haurà de complir amb el que estipula la nova LAC.

En el cas dels auditors d'EIP, les polítiques i procediments que incloguin en els seus sistemes de control de qualitat no només han de permetre'ls complir els requeriments de l'article 28, sinó que, a més, en virtut del que estableix l'article 42 de la nova LAC, establiran les polítiques i procediments que siguin necessaris per a la realització de la revisió del control de qualitat del treball d'auditoria abans d'emetre's l'informe, de conformitat amb el que estableix l'article 8 del Reglament UE EIP.

D'altra banda, en l'article 29 es tracten temes d'organització del treball en els quals s'especifiquen, a més de la necessitat de crear i documentar la sèrie de registres que s'expliquen en l'apartat 16, els aspectes següents:

- la designació formal de, com a mínim, un auditor principal responsable per a la realització del treball d'auditoria de comptes, conforme als criteris de qualitat, independència i competència;
- la participació activa d'aquest o aquests (en cas que se'n designi més d'un) en la realització del treball, dedicant prou temps al treball i que aquest o aquests disposin dels recursos suficients i del personal –amb competències i capacitats necessàries– per poder exercir les seves funcions adequadament; i
- l'elaboració d'un arxiu d'auditoria per cada treball d'auditoria de comptes; aquest arxiu es tancarà en el termini màxim de 60 dies a partir de la data de l'informe i comprendrà, si més no, l'anàlisi i avaluació prèvia d'acceptació i continuïtat del treball, incloent-hi els aspectes relatius a independència, “així com la resta de documentació, incloent-hi els papers de treball que constitueixen les proves i el suport de les conclusions assolides en el treball d'auditoria, incloses les que consten en l'informe”.

En el cas dels auditors que auditen EIP, aquests requeriments s'amplien per recollir els requeriments que estableixen els articles 6 a 8 i 10 a 12 del Reglament UE EIP relacionats amb aspectes de: avaluació de les amenaces a la independència, irregularitats, revisió del control de qualitat de l'encàrrec, informes d'auditoria, informe addicional per al comitè d'auditoria i informe per als supervisors de les entitats d'interès públic.

15. Es poden requerir a un auditor d'EIP requisits específics relacionats amb la seva estructura organitzativa i la seva dimensió?

Així com, segons s'ha indicat en l'apartat anterior, l'article 28 de la nova LAC assenyala que reglamentàriament es determinaran requisits simplificats per als qui realitzin exclusivament auditories petites, l'article 45 estableix que "reglamentàriament es podran determinar els requisits relacionats amb l'estructura organitzativa i la dimensió que han de complir els auditors de comptes o les societats d'auditoria que realitzen les auditories de les entitats d'interès públic. Entre aquests requisits s'inclouran els referits al nombre d'auditors de comptes, al nombre d'empleats, a l'existència de recursos tècnics i especialitzats en el tractament i anàlisi de qüestions complexes i a la qualitat contrastada dels sistemes de control interns", assenyalant que "en tot cas, els requisits es proporcionaran i es modularan atenent a la complexitat de les tasques d'auditoria i a la magnitud de l'entitat auditada".

16. Es requereixen més registres de control?

L'apartat 3 de l'article 29 de la nova LAC estableix que l'auditor ha de crear i documentar els registres següents:

a)	Registre d'infraccions greus o molt greus de la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes, així com de les seves eventuais conseqüències i de les mesures destinades a esmenar les infraccions i a modificar el sistema de control de qualitat intern. S'elaborarà un informe anual que contingui un resum general de les mesures adoptades, que es divulgarà al nivell intern apropiat.
b)	Registre de consultes, que contingui les sol·licituds formulades i l'assessorament rebut d'experts.
c)	Registre d'entitats auditades, que inclogui les dades següents en relació amb cada entitat auditada: 1a Raó social, número d'identificació fiscal, adreça i domicili social. 2a Identificació del principal auditor responsable o dels principals auditors responsables i, si escau, del revisor de control de qualitat. 3a Honoraris meritats corresponents a cada exercici en concepte d'auditoria de comptes i per altres serveis prestats a l'entitat auditada, desglossats per a cadascun d'aquests dos tipus de serveis i per entitat.
d)	Registre de reclamacions, que contingui les que s'hagin formulat per escrit i estiguin relacionades amb l'execució de les auditories de comptes.

Si bé alguns d'ells, com poden ser el d'entitats auditades, el de consultes o el de reclamacions, probablement l'auditor ja els tenia establerts, per obligació de l'NCCI o per organització interna, ara esdevenen un imperatiu legal i, per tant, tots ells poden ser objecte de supervisió per part de l'ICAC.

En el cas de les EIP, l'article 43.2 de la nova LAC estableix que en el registre d'entitats auditades, punt c) del quadre anterior, hi figurin entre les dades incloses:

- Els ingressos derivats de: auditories legals; serveis aliens a l'auditoria diferents dels contemplats en l'article 5.1 del Reglament UE EIP la prestació dels quals exigeixi la legislació nacional i de la Unió; serveis aliens a l'auditoria diferents dels contemplats en l'article 5.1 la prestació dels quals no exigeixi la legislació nacional i de la Unió.

En aquest sentit, l'article 14 d'aquest Reglament obliga els auditors d'EIP a facilitar anualment a la seva autoritat competent una relació de les EIP auditades, ordenada en funció dels ingressos percebuts d'aquestes EIP segons les tres categories descrites.

- El detall de la informació continguda en l'informe de transparència (article 37.1 de la nova LAC, vegeu apartat 32 d'aquest quadern tècnic).

NOMENAMENT D'AUDITORS

17. Quin és el període mínim de contractació en primeres auditories? I en les renovacions posteriors?

El règim de contractació i designació dels auditors de comptes i les societats d'auditoria en la nova LAC el regula l'article 22 per a les entitats que no són EIP i l'article 40 per a les EIP.

Així, per a les auditories obligatòries en entitats que no són EIP, l'article 22 de la nova LAC estableix:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Els auditors de comptes s'han de contractar per un període de temps determinat inicialment que no podrà ser inferior a 3 anys ni superior a 9 anys a comptar des de la data en què s'iniciï el primer exercici per auditar. ▪ Un cop finalitzat el període inicial es poden contractar per períodes màxims successius de fins a 3 anys. ▪ Un cop finalitzat el període inicial o, si s'escau, la seva pròrroga, es contempla l'opció de pròrroga tàcita per períodes de 3 anys si abans de la data d'aprovació dels comptes anuals cap de les parts ha manifestat voluntat en contrari. |
|---|

La nova LAC explicita que les auditories que no tinguin el caràcter d'obligatòries, atesa la seva naturalesa, no estan subjectes a requisits específics quant a la durada del període inicial de contractació i, si s'escauen, de les renovacions posteriors.

El règim de contractació d'auditors d'EIP queda regulat en l'article 40 de la nova LAC, així com en els apartats 3, 5, 6 i 8 de l'article 17 del Reglament UE EIP, i suposa que:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ La durada mínima de l'encàrrec inicial no pot ser inferior a 3 anys. ▪ La durada màxima de l'encàrrec inicial combinat, si s'escau, amb les pròrrogues posteriors no podrà excedir d'una durada màxima de 10 anys. ▪ No obstant això, es contempla la possibilitat d'ampliació del període de durada màxima de 10 anys en els supòsits següents: <ul style="list-style-type: none"> - Per auditoria conjunta: un cop finalitzat el període total de contractació màxim de 10 anys, es podrà prorrogar aquest període fins a un màxim de 4 anys addicionals, sempre que s'hagi contractat de forma simultània el mateix auditor o societat d'auditoria juntament amb un altre o altres auditors o societats d'auditoria per actuar conjuntament en aquest període addicional. - Quan, per recomanació del comitè d'auditoria, l'òrgan d'administració o supervisió, de conformitat amb el Dret nacional, proposa a la Junta General d'accionistes la pròrroga de l'encàrrec i la proposta és aprovada. - Mitjançant sol·licitud a l'autoritat pertinent: en determinades circumstàncies i amb caràcter excepcional, l'EIP podrà sol·licitar a l'ICAC una pròrroga addicional d'un màxim de 2 anys. ▪ Finalitzat el període màxim, ni l'auditor legal o societat d'auditoria ni, si s'escau, cap dels membres de les seves xarxes dins de la UE, podran realitzar l'auditoria legal de la mateixa EIP fins que hagin transcorregut 4 anys. |
|---|

Per a la implantació d'aquests mecanismes de rotació en les auditories d'EIP, l'article 41 del Reglament UE EIP estableix un règim transitori segons el detall següent:

A partir del 17 de juny del 2020
▪ Una EIP no assumirà ni prorrogarà un encàrrec d'auditoria amb un auditor legal o una societat d'auditoria si aquests han estat prestant serveis d'auditoria a l'esmentada EIP durant 20 anys consecutius o més en la data d'entrada en vigor del Reglament UE EIP (17 de juny del 2014).
A partir del 17 de juny del 2023
▪ Una EIP no assumirà ni prorrogarà un encàrrec d'auditoria amb un auditor legal o una societat d'auditoria si aquests han estat prestant serveis d'auditoria a l'esmentada EIP durant 11 anys consecutius o més, però menys de 20, en la data d'entrada en vigor el Reglament UE EIP.
Encàrrecs d'auditoria assumits abans del 16 de juny del 2014 però que segueixin vigents a 17 de juny del 2016
▪ Sense perjudici del que disposen els dos apartats anteriors, aquests encàrrecs podran seguir essent aplicables fins que finalitzi el període de durada màxim de 10 anys i, si s'escau, la pròrroga de 4 anys amb coauditoria.

18. Què són i com s'han de formalitzar les pròrrogues tàcites?

La possibilitat de recórrer a la pròrroga tàcita per part de les societats com a mitjà per prorrogar el contracte amb el seu auditor de comptes per un període de 3 anys fou introduïda en la normativa d'auditoria pel TRLAC. Cal notar que en la nova LAC aquesta opció queda contemplada únicament en l'article 22 i, per tant, limitada a l'àmbit de les entitats que no són EIP.

L'objectiu de la pròrroga tàcita és simplificar els requisits formals als quals estan subjectes les societats, ja que els estalvia la necessitat de convocar i celebrar una Junta General per renovar l'auditor de comptes abans del tancament de l'últim període contractat o prorrogat (exercici X) i permet que aquest tràmit i la seva formalització es faci a la Junta General d'aprovació dels comptes anuals corresponents a l'esmentat exercici (normalment juny d'X+1 en societats on el tancament coincideix amb l'any natural).

Respecte a la formalització de la pròrroga tàcita i els seus requisits formals, aplica l'apartat 2 de l'article 52 del RLAC, que estableix l'obligació d'informar de l'esmentada pròrroga en la Junta General, a més del deure de comunicar-la en el Registre Mercantil corresponent al domicili social de l'entitat auditada mitjançant acord o certificat subscrit per qui tingui competència legal o estatutària en l'entitat auditada, en un termini que no podrà anar més enllà de la data en què es presentin per al seu dipòsit els comptes anuals auditats corresponents al darrer exercici del període contractat que, segons estableix l'article 279 del TRLSC, s'haurà de realitzar dins del mes següent al d'aprovació dels comptes anuals.

19. En quins supòsits es pot revocar l'auditor?

Tant en les auditories d'entitats que són EIP com en les que no ho són, amb caràcter general, la Junta General no podrà revocar l'auditor abans que finalitzi el període inicial per al qual va ser nomenat o abans que finalitzi cadascuna de les pròrrogues posteriors per a les quals fou contractat, tret que hi hagi justa causa.

Respecte a què s'ha de considerar justa causa, la normativa no explicita cap relació de supòsits, sinó que únicament estableix que les divergències d'opinió sobre els tractaments comptables o els procediments d'auditoria a aplicar no tenen aquesta consideració. Si s'escauen, les revocacions s'hauran de comunicar, tant per l'auditor com per l'entitat auditada, a l'ICAC. Addicionalment, en les revocacions en entitats que són EIP també s'hauran de comunicar a l'autoritat nacional supervisora corresponent, indicant les raons que fonamenten aquesta revocació.

A més de la Junta General, els articles 22 i 40 de la nova LAC estableixen que els accionistes que tenen més del 5 % del capital de la societat o dels drets de vot i l'òrgan d'administració de l'entitat podran sol·licitar al jutge de primera instància del domicili de l'entitat la revocació de l'auditor designat per la Junta General i el nomenament d'un altre quan concorri justa causa. A més, en el cas d'entitats que siguin EIP també ho podrà sol·licitar l'ICAC.

Per la seva part, els apartats 7, 8 i 9 de la DF quarta de la nova LAC modifiquen o amplien el contingut dels articles 264, 265 i 266 del TRLSC, tots ells referits a la verificació de comptes anuals, per adaptar-los a la normativa d'auditoria.

20. Què passa amb els nomenaments d'auditoria voluntària inscrits en el Registre Mercantil?

L'apartat 13 de la DF quarta de la nova LAC modifica l'apartat 1 de l'article 279 del TRLSC i, entre altres aspectes, estableix que en els supòsits d'auditoria voluntària en els quals el nomenament d'auditor s'hagués inscrit en el Registre Mercantil, els administradors hauran de presentar els comptes anuals juntament amb l'informe d'auditoria per al seu dipòsit dins del mes següent a l'aprovació dels comptes anuals. És a dir, tot i el caràcter voluntari de l'auditoria, s'obliga a dipositar l'informe d'auditoria quan aquest nomenament a través de la seva inscripció s'ha fet "públic" i, per tant, terceres parts podrien tenir un interès legítim en el seu contingut i veure's perjudicades si aquest no es fes públic.

Encara que l'entrada en vigor d'aquest apartat correspon a estats financers d'exercicis que comencen a partir de l'1 de gener del 2016, la DGRN en diferents resolucions (en la data de preparació d'aquest quadern tècnic l'última d'elles és de 15 de març del 2016) s'ha pronunciat en el sentit d'exigir l'informe d'auditoria quan la societat que sol·licita el dipòsit dels comptes anuals tingui inscrit un auditor de manera voluntària. La doctrina exposada per la DGRN en aquesta resolució es basa en la consideració que la voluntarietat de l'auditoria per a una societat acaba quan la seva Junta General decideix nomenar i inscriure en el Registre Mercantil el nomenament d'auditor i que el Registre Mercantil compleix la funció de donar publicitat a situacions certes i, per tant, el no dipòsit de l'informe podria frustrar eventuais drets de terceres parts (per exemple, minoritaris que representin, com a mínim, el 5 % del capital social) que, de manera raonable, confien en el compliment del contingut en el Registre Mercantil. No obstant això, en Resolucions prèvies, la DGRN (per exemple les del 6 de juliol del 2007 o el 8 de febrer del 2008) s'havia pronunciat en sentit contrari en entendre que l'obligació de dipositar l'informe d'auditoria juntament amb els comptes anuals només sorgeix quan la companyia està obligada legalment a sotmetre a auditoria els seus comptes i no per tenir nomenat en el Registre Mercantil un auditor de manera voluntària. S'ha de veure quina serà la postura dels diferents Registres Mercantils respecte a aquesta problemàtica per als estats financers d'exercicis que hagin començat abans de l'1 de gener del 2016.

21. Quan és obligatòria la rotació de l'auditor principal? I la de la firma d'auditoria?

En relació amb el règim de rotació, les principals novetats que incorpora la nova LAC corresponen a:

- L'eliminació per a les auditories d'entitats no EIP de l'obligació de rotació de l'auditor de comptes signant de l'informe d'auditoria. Amb la nova LAC desapareix el supòsit contemplat en l'apartat 2 de l'article 19 del TRLAC, que suposa la rotació obligatòria del soci signant un cop transcorreguts 7 anys des del contracte inicial en societats amb un import net de xifra de negoci superior a 50.000.000 euros.
- L'establiment d'un règim especial de rotació de l'auditor de comptes o societat d'auditoria en entitats que tinguin la consideració d'EIP, que queda regulat, juntament amb la contractació i designació d'auditors, en l'article 40 de la nova LAC.

En relació amb el règim de rotació en les entitats que siguin EIP, l'auditor principal responsable del treball haurà de rotar de manera obligatòria un cop transcorreguts 5 anys del contracte inicial i haurà de transcórrer un termini de "refredament" de 3 anys per poder tornar a participar en l'auditoria. D'acord amb l'establert a l'article 17.7. del Reglament UE EIP al que fa referència la nova LAC, a més de l'auditor principal, l'auditor o la societat d'auditoria hauran d'establir un mecanisme adequat de rotació gradual del personal de més antiguitat involucrat en l'auditoria legal, que inclourà, com a mínim, les persones registrades com a auditors legals. El mecanisme de rotació gradual "s'aplicarà de manera esglaonada als membres de l'equip, i no a la totalitat de l'equip que realitza l'encàrrec" i guardarà proporció amb l'escala i la complexitat de les activitats de l'auditor, que haurà de ser capaç de demostrar a l'autoritat competent que s'aplica de manera eficaç i que s'ajusta a aquesta escala i a la complexitat de les seves activitats.

Respecte a la rotació de la firma d'auditoria aplicable a les auditories d'entitats que siguin EIP, vegeu l'apartat 17.

Finalment, cal remarcar que, a més de les obligacions de rotació per temps descrites en els apartats anteriors, la necessitat de rotació, tant en les auditories d'EIP com en les que no ho són, ha de considerar la perspectiva d'amenaques a la independència que, si s'escau, puguin afectar cada encàrrec concret, especialment la deguda a familiaritat o confiança, aspecte que també reforça l'NCCI en el seu apartat 25.

22. En quins escenaris el Registre Mercantil pot nomenar l'auditor de comptes?

L'article 265 del TRLSC, en el redactat vigent des de l'1 de gener del 2016 (introduït per l'apartat 8 de la DF quarta de la nova LAC), regula els escenaris de nomenament d'auditor per part del Registre Mercantil:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">■ Quan la Junta General no hagués nomenat l'auditor abans que finalitzi l'exercici per auditar, havent de fer-ho, o quan la persona nomenada no accepti el càrrec o no pugui complir les seves funcions, els administradors i qualsevol soci, a més del comissari del sindicat d'obligacionistes en les societats anònimes, podran sol·licitar al Registrador Mercantil del domicili social la designació de la persona o persones que hagin de realitzar l'auditoria. |
| <ul style="list-style-type: none">■ En les societats que no estiguin obligades a auditar els seus comptes anuals, els socis que representin, com a mínim, el 5 % del capital social podran sol·licitar en el termini de tres mesos a comptar des de la data de tancament de l'esmentat exercici, al Registrador Mercantil del domicili social que, amb càrrec a la societat, nomeni un auditor de comptes perquè efectui la revisió dels comptes anuals. |

La sol·licitud de nomenament d'auditor i la seva designació es realitzaran d'acord amb el que disposa el Reglament del Registre Mercantil. Abans d'acceptar el nomenament, l'auditor de comptes haurà d'avaluar l'efectiu compliment de l'encàrrec d'acord amb el que disposa la normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes.

Per la seva part, l'apartat 3 de l'article 267 del TRLSC (introduït per l'apartat 10 de la DF quarta de la nova LAC) estableix que, quan sigui el Registrador Mercantil qui nomeni l'auditor, haurà de fixar també la retribució que l'auditor ha de percebre per tot el període que hagi d'exercir el càrrec o, com a mínim, els criteris per al seu càlcul i que els honoraris s'hauran d'acordar abans d'acceptar l'encàrrec i per a la seva inscripció en el Registre Mercantil. Els auditors podran sol·licitar una caució adequada o una provisió de fons a compte dels seus honoraris abans d'iniciar l'exercici de les seves funcions.

Quant a com s'ha d'interpretar la fixació dels honoraris dels auditors designats pel Registrador Mercantil, la Disposició segona de la instrucció de 9 de febrer del 2016 de la DGRN, sobre qüestions vinculades amb el nomenament d'auditors, la seva inscripció en el Registre Mercantil i altres matèries relacionades, estableix el procediment que han de seguir els registradors en la fixació d'honoraris quan siguin aquests els qui nomenin un auditor i indica que, com que no hi ha guies, es remetran, amb caràcter merament informatiu, als preus mitjans per hora que l'ICAC publica anualment dins del seu informe d'activitats.

23. En els nomenaments del Registre Mercantil a petició del minoritari, pot l'auditor facilitar al minoritari informació del transcurs de l'auditoria així com l'informe d'auditoria quan la societat no l'hi facilita?

El dret del minoritari es limita a la potestat, en determinats escenaris, de sol·licitar el nomenament d'un auditor de comptes a l'efecte d'obtenir seguretat sobre els comptes anuals de la societat. Però amb independència que un minoritari hagi exercit el seu dret a sol·licitar al Registre Mercantil el nomenament d'un auditor, l'auditor sempre el contracta l'entitat auditada.

En cap cas l'auditor està obligat a informar-lo de les conclusions del seu treball o a facilitar-li els comptes anuals formulats juntament amb el seu informe d'auditoria. L'informe d'auditoria s'ha de lliurar a l'entitat auditada, que és la que té l'obligació de posar-lo a disposició de tots els socis juntament amb els comptes anuals en el moment de la convocatòria de la Junta General que els hagi d'aprovar.

24. Tots els grups de societats estan obligats a formular comptes anuals consolidats? I a auditar els comptes anuals consolidats?

L'article 42.1 del CC estableix que "tota societat dominant d'un grup de societats estarà obligada a formular els comptes anuals i l'informe de gestió consolidats [...]". A l'efecte de què té la consideració de grup, l'article 42.1 del CC indica que existeix un grup "quan una societat tingui o pugui tenir, directament o indirectament, el control d'una altra o altres".

L'article 43 del CC, el contingut del qual ha estat modificat per l'apartat 5 de la DF primera de la nova LAC per als exercicis que comencin a partir de l'1 de gener del 2016, regula les exempcions a la formulació de comptes anuals consolidats. Al respecte del contingut anterior, suposa les modificacions següents:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Canvis en la redacció de les exempcions a les obligacions de consolidació. L'exempció per límits només serà d'aplicació si alguna de les societats del grup no és EIP (anteriorment era que no tinguessin valors admesos a cotització). |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ S'inclou en el CC l'exempció contemplada en el Reial decret 1159/2010, de 17 de setembre, relatiu a societats dependents que no posseeixin un interès significatiu, individual i en conjunt per a la imatge fidel. |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ S'afegeixen nous supòsits d'exempció. Quan totes les societats dependents puguin excloure's de la consolidació per alguna de les causes següents: <ul style="list-style-type: none"> a) En casos extremadament rars en què la informació necessària per elaborar els estats financers consolidats no es pugui obtenir per raons degudament justificades. b) Que la tinença de les accions o participacions d'aquesta societat tingui per objectiu exclusivament la seva cessió posterior. c) Que restriccions severes i duradores obstaculitzin l'exercici del control de la societat dominant sobre aquesta dependent. Una societat no s'inclourà en la consolidació quan concorri una de les circumstàncies assenyalades anteriorment. |

25. Què passa amb els grups que formulen comptes anuals sense estar obligats a fer-ho?

Quan una entitat formuli i publiqui comptes anuals consolidats de forma voluntària, l'ICAC, a través de la consulta d'auditoria número 1 del BOICAC 103, ha indicat que serà obligatori que aquests siguin objecte d'auditoria. En aquesta consulta s'indica que, si es formulen comptes consolidats, tot i que sigui de manera voluntària i aquests comptes son objecte de publicació, un dels requeriments del règim de consolidació és l'auditoria de comptes. Per publicar cal entendre el dipòsit d'aquests comptes anuals consolidats en el Registre Mercantil.

26. Com s'han d'instrumentar els nomenaments d'auditors en grups consolidats?

L'article 42.4 del CC indica que "la Junta General de la societat obligada a formular els comptes anuals consolidats haurà de designar els auditors de comptes que hauran de controlar els comptes anuals i l'informe de gestió del grup [...]". D'aquesta manera es trasllada a la Junta General de la societat obligada a formular els comptes anuals consolidats l'obligació de designar l'auditor de comptes encarregat de la seva revisió. Recordar en aquest sentit que, d'acord a les NIA-ES, el soci del grup a l'acceptar l'encàrrec haurà de determinar si pot esperar, raonablement, obtenir evidència d'auditoria suficient i adequada en relació amb el procés de consolidació i la informació financera dels components, en la que suportar l'opinió d'auditoria dels grup.

CANVI D'AUDITORS

27. En quins supòsits s'ha d'entendre que es produeix un canvi d'auditors?

La Resolució de 20 de març del 2014 de l'ICAC, per la qual es publica la Norma Tècnica d'Auditoria sobre "Relació entre auditors", estableix que per canvi d'auditor s'ha d'entendre quan un nou auditor (auditor successor) és designat per realitzar l'auditoria dels comptes anuals de l'exercici actual, substituint l'auditor dels comptes anuals de l'exercici anterior (auditor predecessor). Aquesta Resolució desenvolupa els criteris d'actuació dels auditors en els supòsits de canvi d'auditor i en els d'auditories conjuntes.

28. Quines comunicacions són necessàries entre l'auditor predecessor i l'auditor successor? I entre l'auditor predecessor i l'entitat auditada?

Quan es produeix un canvi d'auditors, la comunicació entre l'auditor predecessor i el successor es previsible que es produeixi en dos estadis: per l'avaluació de l'acceptació per part del successor i per la revisió de papers. L'abast i els requeriments formals són diferents en cadascun d'aquests escenaris.

En el procés d'avaluació per a l'acceptació, o no, de l'encàrrec, l'auditor successor ha d'avaluar les circumstàncies del canvi d'auditor. Per a això, entre altres aspectes, haurà de considerar la possibilitat de desacords en l'aplicació dels principis de comptabilitat, els procediments d'auditoria o altres assumptes d'importància entre l'auditor predecessor i l'entitat que s'ha d'auditar i considerar necessari comunicar-se amb l'auditor predecessor a l'efecte de conèixer les circumstàncies que han propiciat el canvi i, en concret, si existeixen raons ètiques o tècniques que li aconsellin no acceptar-lo. Aquesta comunicació de l'auditor successor amb l'auditor predecessor requereix l'autorització prèvia de l'entitat que s'ha d'auditar. Si aquesta entitat aprova la comunicació, tant l'auditor predecessor com el successor hauran de mantenir la confidencialitat requerida de la informació que intercanviïn entre si, amb independència que l'eventual auditor successor finalment accepti, o no, l'encàrrec.

En cas que l'entitat que s'ha d'auditar no aprovi la comunicació o l'auditor predecessor no accedeixi a mantenir-la, el potencial auditor successor haurà d'analitzar les implicacions d'aquest fet en la seva decisió d'acceptar, o no, l'encàrrec.

Un cop acceptat l'encàrrec, l'auditor successor pot considerar apropiat comunicar-se amb l'auditor predecessor a l'efecte de validar els saldos d'obertura i la uniformitat en l'aplicació dels principis comptables. En aquest supòsit, l'auditor haurà de tenir en compte el que preveu la NIA-ES 510 *Encàrrecs inicials d'auditoria, saldos d'obertura*.

La redacció de l'article 32 f) de la nova LAC –amb un contingut molt similar al de l'article 25.2.f) del TRLAC– estableix l'obligació de l'auditor predecessor de facilitar l'accés a tota la documentació referent a l'auditoria de comptes de l'entitat sempre que l'auditor successor ho sol·liciti. Per tant, un cop que l'entitat acrediti l'efectiva condició d'auditor successor, l'auditor predecessor està obligat a facilitar els papers de treball a l'auditor successor quan aquest els requereixi, sense que sigui necessària l'autorització expressa per part de l'entitat auditada.

Quan l'auditor predecessor ho consideri oportú, la Guia d'actuació 08R de l'ICJCE (Guia d'actuació davant sol·licituds d'accés a papers de treball referents a encàrrecs d'auditoria de comptes revisada el 2013 i, per tant, prèvia a la nova LAC, encara que resulta totalment d'aplicació) inclou en el seu Annex II dos models de carta que, degudament adaptats, poden resultar d'utilitat per a aquestes comunicacions:

- Model de carta de l'auditor predecessor a l'entitat sol·licitant confirmació sobre el canvi d'auditor.
- Model de carta de l'auditor predecessor a l'auditor successor sol·licitant la seva confirmació dels termes en els quals accedeix a la informació.

En relació amb el règim d'accés als papers de treball de l'auditor predecessor per part de l'auditor successor en diferents supòsits, la consulta d'auditoria número 1 del BOICAC 93 clarifica el règim d'accés:

- Successió d'auditors en processos d'auditoria voluntària: obligatori facilitar l'accés a la documentació (s'assimila al d'auditoria obligatòria).
- Quan entre l'actuació d'un auditor i l'actuació del següent transcorrin diversos exercicis econòmics que no hagin estat sotmesos a auditoria: no entra dins dels supòsits d'accés a la documentació.
- Quan l'entitat auditada ho hagi estat a sol·licitud d'un tercer i no per decisió pròpia: no es considera que hi ha successió d'auditor i, en conseqüència, no entra dins dels supòsits d'accés a la documentació.
- Quan els resultats de l'auditoria (inclòs l'informe) no tinguin el mateix grau de publicitat que una auditoria obligatòria, en la mesura en què no sigui obligatori el seu dipòsit en el Registre Mercantil, etc.: obligatori facilitar l'accés a la documentació (s'assimila al supòsit d'auditoria voluntària i, per tant, al d'obligatòria).

Quan l'auditor successor no tingui accés als papers de treball de l'auditor predecessor, haurà d'ampliar l'abast dels procediments d'auditoria necessaris i aplicar procediments específics per obtenir evidència en relació amb els saldos d'obertura.

Finalment, en escenaris on el canvi d'auditor es realitzi en entitats que siguin EIP s'ha de considerar, addicionalment, el que estableix l'apartat 29 següent.

29. Què significa i quines implicacions pot tenir l'expedient de traspàs quan el canvi d'auditor es produeix en entitats que són EIP?

L'article 18 del Reglament UE EIP estableix que, en cas que el canvi d'auditor es realitzi en una EIP, "l'antic auditor legal o societat d'auditoria haurà de ser capaç de demostrar a l'autoritat competent que s'ha facilitat aquesta informació al nou auditor o societat d'auditoria".

Avaluades les obligacions d'acreditació incloses en la normativa esmentada, la Comissió tècnica de l'ICJCE considera que la forma més eficient per deixar evidència adequada del compliment del procés seria a través d'una carta signada per ambdós auditors en la qual s'expliciti la documentació posada a disposició de l'auditor successor. En aquest sentit, ha publicat la Guia d'actuació número 42 amb un protocol d'actuació entre auditors que possibiliti l'acreditació requerida considerant les tres possibles situacions que es podrien donar:

- Que l'accés a la documentació s'hagi produït sense incidències en els termes legalment establerts i ambdós auditors estiguin d'acord en la signatura de l'esmentada carta.
- Que l'accés a la documentació s'hagi produït sense incidències en els termes legalment establerts, però l'auditor successor, havent tingut accés a la informació pertinent de l'entitat auditada, refusi signar la carta indicada en el punt anterior per qualsevol motiu.
- Que l'auditor successor no s'hagi posat en contacte amb l'auditor predecessor per accedir a la informació de l'entitat auditada en el procés de canvi d'auditor.

INFORMES D'AUDITORIA

30. A partir de quina data canviarà la redacció de l'informe d'auditoria?

Els articles 5 i 35 de la nova LAC regulen el contingut de l'informe d'auditoria en les entitats que no són EIP i en les que ho són, respectivament. Ambdós articles entraran en vigor per als exercicis que s'iniciïn a partir del 17 de juny del 2016, per la qual cosa, per a les entitats en què el tancament d'exercici coincideix amb l'any natural, s'aplicaran, per primer cop, en les auditories dels comptes anuals corresponents als exercicis tancats el 31 de desembre del 2017.

31. Quin serà el nou contingut de l'informe?

L'article 5 de la nova LAC estableix el contingut general dels nous informes d'auditoria; el contingut suposa novetats respecte al model d'informe actual, ja que incorpora els aspectes següents:

- | |
|---|
| ▪ Una explicació que l'auditoria s'ha planificat i executat amb la finalitat d'obtenir una seguretat raonable que els comptes anuals estiguin lliures d'incorreccions materials, incloses les derivades del frau. |
| ▪ Una descripció dels riscos considerats més significatius de l'existència d'incorreccions materials, incloses les degudes a frau, un resum de les respostes de l'auditor a aquests riscos i, si escau, de les observacions essencials derivades dels esmentats riscos. |
| ▪ Una declaració que no s'han prestat serveis diferents als de l'auditoria dels comptes anuals o concorregut situacions o circumstàncies que hagin afectat la necessària independència de l'auditor o societat d'auditoria. |

Per la seva part, l'article 35 de la nova LAC, relatiu al contingut de l'informe d'auditoria de comptes anuals en EIP, indica que aquest s'elaborarà d'acord amb el que estableix la nova LAC (vegeu, en relació amb el seu contingut, l'article 5 abans referit) i l'article 10 del Reglament UE EIP. Com a aspectes nous, el nou model d'informe per a les entitats que siguin EIP requereix:

▪ Indicació de la data de la designació i el període total de contractació ininterrompuda, incloent-hi les renovacions i noves designacions d'auditors legals o de societats d'auditoria realitzades amb anterioritat.
▪ Una descripció dels riscos considerats més significatius de l'existència d'incorreccions materials, inclosos els riscos avaluats d'incorreccions materials degudes a frau, un resum de la resposta de l'auditor a aquests riscos i, si escau, observacions essencials derivades d'aquests riscos. Quan sigui pertinent per a aquesta informació recollida en l'informe d'auditoria en relació amb cada risc avaluat d'incorrecció material, l'informe d'auditoria inclourà una referència clara a les informacions importants recollides en els estats financers.
▪ Una explicació de la mesura en què s'ha considerat que l'auditoria legal permetia detectar irregularitats, incloses les de caràcter fraudulent.
▪ Confirmació que el dictamen d'auditoria és coherent amb l'informe addicional per al comitè d'auditoria.
▪ Declaració que no s'han prestat els serveis aliens a l'auditoria la prestació dels quals està prohibida i que els auditors legals o les societats d'auditoria han conservat en la realització de l'auditoria la seva independència respecte a l'entitat auditada.
▪ La relació de tots els serveis, a més de l'auditoria legal, que l'auditor legal o societat d'auditoria hagi prestat a l'entitat auditada i a les empreses per ella controlades i dels quals no se n'hagi informat en l'informe de gestió o en els estats financers.

En relació amb les NIA d'informes, l'IAASB ha emès una nova NIA (la NIA 701 *Comunicació de les qüestions clau de l'auditoria en l'informe d'auditoria independent*, d'aplicació obligatòria per a l'auditoria d'estats financers de societats cotitzades i voluntària per a la resta) i ha revisat en profunditat les NIA relatives a:

- NIA 700 (Revisada) *Formació de l'opinió i emissió de l'informe d'auditoria sobre els estats financers*.
- NIA 705 (Revisada) *Opinió modificada en l'informe emès per un auditor independent*.
- NIA 706 (Revisada) *Paràgrafs d'èmfasi i paràgrafs sobre altres qüestions en l'informe emès per un auditor independent*.
- NIA 570 (Revisada) *Empresa en funcionament*.
- NIA 260 (Revisada) *Comunicació amb els responsables del govern de l'entitat*.

A més, ha introduït modificacions de concordança en altres NIA, en concret les NIA 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600 i 710. Totes aquestes novetats i revisions relacionades de manera més o menys directa amb l'emissió d'informes d'auditoria seran d'aplicació per a les auditories d'estats financers corresponents als períodes que finalitzin a partir del 15 de desembre del 2016. Aquestes normes es troben disponibles traduïdes al castellà al web de la IFAC.

En la data de preparació d'aquest quadern tècnic, es troba pendent de publicació la corresponent adaptació d'aquestes NIA a la normativa espanyola per convertir-les en NIA-ES, que seran d'aplicació per les auditories dels comptes anuals o estats financers dels exercicis que comencin a partir del 17 de juny de 2016.

OBLIGACIONS DELS AUDITORS

32. L'auditor ha d'emetre altres informes a més del d'auditoria?

Ens referirem a continuació a tres informes addicionals que ha d'emetre l'auditor de comptes que realitzi l'auditoria d'una EIP; dos ja previstos anteriorment en el TRLAC, l'informe de transparència i la comunicació adreçada a les autoritats nacionals supervisores de l'EIP, i un altre de nou: un informe addicional adreçat a la comissió d'auditoria de la EIP.

Informe adicional per a la Comissió d'auditoria

Aquest informe adicional, datat i signat per l'auditor signant de l'informe d'auditoria de comptes, s'ha de presentar a la Comissió d'auditoria, o a l'òrgan que desenvolupi funcions equivalents, de cada EIP auditada, com a molt tard en la data en què es presenti l'informe d'auditoria; en el cas de grups de societats que tinguin la consideració d'EIP, l'auditor del grup haurà d'elaborar aquest informe adicional, en relació amb l'auditoria dels comptes consolidats, adreçat a la Comissió d'auditoria, o a l'òrgan que desenvolupi funcions equivalents, de la societat dominant. En cas de que les autoritats nacionals supervisores de l'EIP auditada sol·licitin aquest informe, l'auditor els hi haurà de facilitar.

L'informe adicional per a la Comissió d'auditoria, que té per objecte explicar per escrit els resultats de l'auditoria de comptes anuals o comptes consolidats realitzada, tindrà el contingut mínim que estableix l'article 11 del Reglament UE EIP, a saber:

a) la declaració d'independència que confirmi que l'auditor de comptes, la societat d'auditoria i els socis responsables de la direcció de l'auditoria, que han realitzat l'auditoria de comptes anuals individuals o comptes consolidats, són independents respecte de l'entitat auditada;
b) quan l'auditoria de comptes anuals o comptes consolidats hagi estat realitzada per una societat d'auditoria, l'informe identificarà cadascun dels principals socis auditors que han intervingut en l'auditoria;
c) quan l'auditor legal o la societat d'auditoria hagi disposat que alguna de les seves activitats sigui realitzada per un altre auditor de comptes o societat d'auditoria que no formi part de la seva mateixa xarxa, o hagi utilitzat el treball realitzat per experts externs, l'informe ho indicarà i confirmarà que l'auditor de comptes o societat d'auditoria ha rebut una confirmació d'independència de l'altre auditor de comptes o societat d'auditoria o de l'expert extern;
d) una descripció de la naturalesa, freqüència i abast de la comunicació amb la Comissió d'auditoria o òrgan que desenvolupi funcions equivalents, l'òrgan de direcció i l'òrgan d'administració o supervisió de l'entitat auditada, indicant les dades de les reunions amb aquests òrgans;
e) descripció de l'àmbit i del calendari de l'auditoria;
f) descripció de la distribució de tasques entre els auditors de comptes o les societats d'auditoria en cas que s'hagi nomenat més d'un auditor de comptes o societat d'auditoria;
g) descripció de la metodologia utilitzada, indicant, entre altres coses, quines categories del balanç s'han verificat directament i quines s'han verificat a través de proves dels sistemes i proves de compliment, amb una explicació de tota variació en la ponderació de les proves dels sistemes i les proves de compliment respecte a l'exercici anterior, fins i tot si l'auditoria de l'exercici anterior la va realitzar un altre auditor de comptes o societat d'auditoria;
h) xifra d'importància relativa aplicada per als estats financers en el seu conjunt i, si escau, xifra o xifres d'importància relativa per a categories concretes d'operacions, saldos de comptes o informacions, indicant els factors qualitatius que s'han tingut en compte en fixar-les;
i) indicació i justificació dels judicis relatius als fets o condicions detectats durant l'auditoria que puguin suscitar dubtes significatius sobre la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament, indicant si constitueixen una incertesa material; s'inclourà també una síntesi de totes les garanties, cartes de conformitat, compromisos d'intervenció pública i altres mesures de suport que s'hagin tingut en compte a l'hora de determinar la capacitat de l'entitat per continuar com a empresa en funcionament;
j) qualsevol deficiència significativa del sistema de control intern de l'entitat auditada o, en el cas dels estats financers consolidats, del sistema de control intern de l'empresa matriu, així com del sistema comptable; per a cadascuna de les deficiències significatives, s'indicarà si la direcció l'ha resolt o no;
k) qualsevol qüestió significativa relacionada amb l'incompliment o presumpte incompliment de disposicions legals i reglamentàries o clàusules estatutàries que s'hagin detectat durant l'auditoria, en la mesura en què es consideri que és important perquè la Comissió d'auditoria pugui complir les seves funcions;
l) indicació i avaluació dels mètodes de valoració aplicats a les diferents partides dels estats financers individuals o consolidats, incloent-hi els possibles efectes de modificacions d'aquests mètodes;

m) pel que fa a les auditories de comptes d'estats financers consolidats, s'explicarà l'abast de la consolidació i, si escau, els criteris d'exclusió aplicats per l'entitat auditada a les entitats no consolidades, indicant si els criteris aplicats estan en consonància amb el marc de presentació de la informació financera;
n) si escau, identificació de les parts del treball d'auditoria que hagin realitzat auditors de comptes o societats d'auditoria de tercers països, en el cas de les auditories de comptes dels estats financers consolidats que no hagin estat realitzades per membres de la xarxa a la qual pertanyi l'auditor dels estats consolidats;
o) indicació de si totes les explicacions i documents sol·licitats han estat facilitats per l'entitat auditada;
p) indicació de totes les dificultats significatives aparegudes durant l'auditoria, així com de totes les qüestions significatives que es deriven de l'auditoria i que s'hagin comentat amb la direcció o hagin estat objecte de correspondència amb aquesta i la resta de qüestions que es derivin de l'auditoria que, segons el judici professional de l'auditor, resultin significatives per a la supervisió del procés d'informació financera;
q) en cas que s'hagin contractat simultàniament diversos auditors de comptes legals o societats d'auditoria i existeixi un desacord entre ells sobre els procediments d'auditoria, les normes comptables o qualsevol altre assumpte relacionat amb la realització de l'auditoria legal, s'explicaran les raons d'aquest desacord.

Cal indicar finalment que, quan tant a sol·licitud del propi auditor o de la Comissió d'auditoria, l'auditor comentarà amb la Comissió, l'òrgan d'administració o l'òrgan de supervisió, les qüestions clau derivades de l'auditoria que s'esmenten en l'informe addicional, en particular les contemplades en la lletra j) anterior.

Informe anual de transparència

L'informe anual de transparència, signat per l'auditor de comptes, s'emetrà en un termini màxim de quatre mesos després del tancament de l'exercici (s'amplia un mes el termini respecte al que establia el RLAC) i es publicarà en el web de l'auditor, havent d'estar-hi disponible durant un termini mínim de cinc anys (el RLAC no establia cap termini de permanència), sense perjudici que pugui ser actualitzat després de la seva publicació (possibilitat que no preveia el RLAC), havent-se d'identificar oportunament la versió actualitzada, que conviurà amb l'original, que no podrà ser eliminat del web (no es precisa res sobre el termini de permanència de la versió actualitzada o de com afecta al de la versió original). Així mateix, l'auditor de comptes haurà d'informar l'ICAC, en la forma i termini que reglamentàriament es determini, de la publicació en el web de l'informe de transparència o de la seva actualització quan sigui procedent (notificació no prevista en el RLAC).

El contingut mínim de l'informe anual de transparència ve determinat per l'article 13 del Reglament UE EIP, amb les precisions addicionals que estableix l'article 37 de la nova LAC i sense perjudici del desenvolupament posterior que, mitjançant resolució, pugui dur a terme l'ICAC; haurà d'incloure la informació següent:

a) Una descripció de l'estructura jurídica i de propietat de la societat d'auditoria.
b) Si l'auditor de comptes o la societat d'auditoria és membre d'una xarxa: i) una descripció de la xarxa i dels acords jurídics i estructurals de la xarxa, ii) el nom de cadascun dels auditors de comptes exercents a títol individual i societats d'auditoria que formen part de la xarxa, iii) els països en els quals cadascun dels membres de la xarxa estan autoritzats com a auditors legals o tenen el seu domicili social, administració central o establiment principal, iv) el volum total de negoci dels membres de la xarxa corresponents a serveis d'auditoria d'estats financers anuals i consolidats, així com als serveis diferents d'auditoria que haguessin prestat a les EIP i a les entitats vinculades a l'entitat auditada (definides en l'article 3.15 de la nova LAC).
c) Una descripció de l'estructura de govern de la societat d'auditoria;
d) Una descripció del sistema de control de qualitat intern de l'auditor de comptes o societat d'auditoria i una declaració de l'òrgan d'administració o de direcció sobre l'eficàcia del seu funcionament.

e) La data en què es va dur a terme l'última inspecció de control de qualitat (article 54 de la nova LAC), la periodicitat mínima de la qual el Reglament UE EIP fixa en tres anys.
f) Una llista de les EIP per a les quals l'auditor de comptes o la societat d'auditoria hagi prestat serveis d'auditoria durant l'exercici precedent; es podrà ometre aquesta informació amb l'objecte de prevenir una amenaça significativa i greu per a la seguretat personal de qualsevol particular, havent de comunicar a l'ICAC, en el termini i forma que reglamentàriament es determini, les raons que justifiquen l'existència d'aquesta amenaça.
g) Una declaració sobre les pràctiques en matèria d'independència de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, confirmant, així mateix, que s'ha realitzat una revisió interna del compliment de les normes relatives a la independència.
h) Una declaració sobre la política seguida per l'auditor de comptes o la societat d'auditoria sobre la formació continuada dels auditors de comptes.
i) Informació sobre la base de la remuneració dels socis de les societats d'auditoria.
j) Una descripció de les polítiques de l'auditor de comptes o societat d'auditoria en allò que fa referència a la rotació del personal i als principals socis auditors.
k) Quan no es divulgui en els seus estats financers anuals, informació sobre el volum total de negocis de l'auditor de comptes o societat d'auditoria, desglossada en les categories següents: i) ingressos derivats de l'auditoria de comptes anuals o comptes consolidats d'EIP i d'entitats pertanyents a un grup d'empreses, l'empresa matriu de les quals sigui una EIP, desglossats de forma separada per cadascuna de les EIP auditades, ii) ingressos derivats de l'auditoria de comptes anuals o comptes consolidats d'altres tipus d'entitats, iii) ingressos derivats de la prestació a EIP auditades per l'auditor de comptes o societat d'auditoria, de serveis aliens a l'auditoria que estiguin autoritzats, desglossats de forma separada per cadascuna de les entitats d'EIP auditades, iv) ingressos derivats de la prestació de serveis aliens a l'auditoria a altres entitats.

Informe a les autoritats nacionals supervisores de l'EIP

L'article 38 de la nova LAC estableix que els auditors de comptes de les EIP sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al BdeE, a la CNMV i a la DGSFP, o als òrgans autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores, hauran de comunicar a aquestes autoritats supervisores qualsevol informació relativa a l'EIP que hagin conegut durant la realització de l'auditoria de comptes anuals o comptes consolidats de l'EIP, o la de qualsevol entitat amb "vincles estrets"¹ amb l'EIP, i que pugui donar lloc a qualsevol de les conseqüències següents, precisades en l'article 12.1 del Reglament UE EIP:

a) una infracció greu de les disposicions legals, reglamentàries o administratives que estableixen, si escau, les condicions d'autorització o que regulen de manera específica l'exercici de les activitats de l'entitat (sigui l'EIP o l'entitat estretament vinculada);
b) una amenaça o dubte d'importància relativa en relació amb la continuïtat de les activitats de l'entitat (sigui l'EIP o l'entitat estretament vinculada);
c) la negativa a emetre l'informe d'auditoria o l'emissió d'un informe amb opinió desfavorable o amb excepcions.

Quant a la forma i el termini d'aquesta comunicació a les autoritats nacionals supervisores, l'article 38 de la nova LAC únicament indica que es realitzarà ràpidament i per escrit.

Cal indicar també que la DA setena de la nova LAC estén aquesta obligació de comunicació, en els mateixos termes, als auditors dels comptes anuals d'entitats sotmeses al control o inspecció d'altres òrgans o institucions públiques diferents dels esmentats en l'article 38.

¹ Entenent com a participació directa o mitjançant vincle de control, en el 20 % o més dels drets de vot o del capital; relació de control; o vincle permanent entre dues entitats i una mateixa tercera persona per mitjà d'una relació de control (segons els termes que estableix l'article 4, apartat 1, punt 38, del Reglament (UE) núm. 575/2013 del Parlament Europeu i del Consell)

33. Canvien els requeriments de formació continuada?

L'article 8, apartat 7, de la nova LAC estableix l'obligació de formació continuada per als auditors de comptes inscrits en el ROAC, la forma i condicions de la qual s'haurà d'establir reglamentàriament; per tant, fins que no es produeixi aquest desenvolupament, entenem que s'aplicarà el que estableixen els articles 40 a 42 del RLAC i la Resolució de l'ICAC de 29 d'octubre del 2012 per la qual es desenvolupen diferents aspectes relacionats amb l'obligació de realitzar formació continuada per part dels auditors de comptes.

TAXES DE L'ICAC

34. Quines taxes són aplicables? Què ha canviat?

La nova LAC regula les taxes de l'ICAC en els articles 87 (taxa pel control i supervisió de l'activitat d'auditoria de comptes) i 88 (taxa per l'expedició de certificats o documents a instància de part i per les inscripcions i anotacions en el ROAC). Ambdós articles estan vigents des de l'1 de gener del 2016.

Mentre que l'article 87 regula les taxes referides als informes d'auditoria emesos amb un contingut i un abast relatiu al fet imposable similar al de l'article 44 del TRLAC, l'article 88 introdueix una novetat respecte al TRLAC i, per tant, amplia el marc de situacions o actuacions subjectes a taxa.

La taxa referida a informes es merita l'últim dia de cada trimestre natural en relació amb els informes d'auditoria emesos cada trimestre. L'Ordre ECC/570/2016, de 18 d'abril, aprova el model d'autoliquidació i pagament d'aquesta taxa. La quota tributària d'aquesta taxa és una quantitat fixa per a cada informe, amb el següent detall i imports pel 2016:

	Euros	
	NO EIP	EIP
< 30.000 euros	123,40	246,90
> 30.000 euros	246,90	493,80

Per la seva part, la meritació de les taxes a les quals fa referència l'article 88 es produeix el mateix dia de la sol·licitud, a instància de part, de l'expedició del certificat o documents o el mateix dia de la comunicació per part de l'interessat, de l'acte inscripció en el ROAC.

El Reial decret 73/2016, de 19 de febrer, suposa el desenvolupament reglamentari del règim d'autoliquidació i pagament d'aquestes taxes, desenvolupa les normes de liquidació i pagament i completa la seva regulació, incrementant la seguretat jurídica dels seus destinataris principals, les autoritats que han d'aplicar-la i els subjectes obligats a satisfer-la. Per la seva part, l'Ordre ECC/394/2016, de 17 de març, aprova el model d'autoliquidació i pagament d'aquesta taxa, així com les condicions per a la presentació de l'autoliquidació i pagament de la taxa tant en paper com per mitjans telemàtics.

La quota tributària d'aquestes taxes és, novament, una quantitat fixa amb el següent detall:

Actuació	Euros
Inscripció d'un auditor en el ROAC	75
Canvi de situació	75
Modificació de les dades dels auditors que consten en el ROAC	75
Inscripció d'una societat d'auditoria en el ROAC	100
més, per conseller/administrador	48
Modificació de les dades de la societat que consten en el ROAC	75
Emissió de certificats d'inscripció en el ROAC d'auditors i societats	24

Els imports de les taxes poden ser modificats per la Llei de pressupostos general de l'Estat cada any.

CUSTÒDIA I ACCÉS A PAPERS

35. S'ha modificat el termini de custòdia dels papers de treball? S'ha ampliat la documentació que ha de ser custodiada?

Si bé la nova LAC no ha modificat el termini de cinc anys a comptar des de la data de l'informe d'auditoria durant el qual l'auditor de comptes o societat d'auditoria té l'obligació de conservar i custodiar la documentació referent a cada auditoria de comptes que hagi realitzat, inclosos els papers de treball que constitueixin les proves i el suport de les conclusions que consten en l'informe, la nova LAC sí que ha estès de forma expressa aquesta obligació de conservació i custòdia a una altra documentació que no en tots els casos es pot considerar específica d'un treball d'auditoria de comptes en particular.

Així, a més de la conservació i custòdia de la documentació d'auditoria a la qual fan referència tant la NIA-ES 230 com altres NIA-ES amb requeriments específics de documentació, la nova LAC inclou una obligació expressa de conservació i custòdia de la documentació, informació, arxius i registres als quals fan referència els articles 28, 29, 42 i 43, relatius a l'organització interna de l'auditor i a l'organització de la seva feina, si bé no és fàcil en tots els casos identificar a quina documentació concreta es refereix; no obstant això, en relació amb els procediments de control de qualitat, caldria entendre que s'ha de conservar la versió del manual de control de qualitat intern aplicada en els treballs d'auditoria els papers de treball dels quals són objecte de custòdia obligatòria; i en relació amb els registres específics (d'infraccions greus o molt greus, de consultes, d'entitats auditades o de reclamacions), caldria entendre que s'han de conservar, almenys, les anotacions realitzades en els darrers anys.

36. Qui pot accedir als papers de treball?

Referent a això, la nova LAC pràcticament no introdueix novetats, de manera que mantenen la potestat per accedir a la documentació referent a cada auditoria de comptes les persones o institucions següents:

- | |
|--|
| a) L'ICAC, tant en l'exercici de la funció supervisora, com a l'efecte de la cooperació internacional prevista en la nova LAC. |
| b) Els qui resulten designats per resolució judicial. |

c) El BdeE, la CNMV i la DGSFP, així com els òrgans autonòmics competents en matèria de supervisió i control de les entitats asseguradores, exclusivament a l'efecte de l'exercici de les competències relatives a les entitats subjectes a la seva supervisió i control, en casos especialment greus informats per l'auditor a través del denominat informe a les autoritats nacionals supervisores (vegeu apartat 32), sempre que no haguessin pogut obtenir de les EIP la documentació concreta a la qual precisen accedir.
Adicionalment, la CNMV podrà sol·licitar qualsevol informació i documentació als auditors dels comptes corresponents a les entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors que calgui per a l'exercici de les competències atribuïdes. Aquest aspecte ja el preveu l'article 234 del Text refós de la Llei del mercat de valors (Reial decret legislatiu 4/2015, de 23 d'octubre), introduint-se ara de manera expressa en la nova LAC,.
d) Els òrgans que tinguin atribuïdes per llei competències de control intern i extern de la gestió econòmicofinancera del sector públic, respecte de les auditories realitzades a entitats públiques dels seus respectius àmbits de competència, i en relació amb la informació de què disposi l'auditor sobre un assumpte concret, en relació amb l'auditoria de comptes de l'entitat auditada i amb l'aclariment, si escau, del contingut dels papers de treball.
e) Les corporacions representatives dels auditors de comptes a l'efecte exclusiu de verificar l'observança de les pràctiques i procediments interns d'actuació dels seus membres en l'exercici de la seva activitat d'auditoria de comptes.
f) Els auditors de comptes i societats d'auditoria, en el supòsit dels comptes anuals consolidats (l'auditor dels comptes anuals consolidats, o altres estats financers o documents comptables consolidats, estarà obligat a recaptar la informació necessària, si escau, als qui hagin realitzat l'auditoria de comptes de les entitats que formen part del conjunt consolidable, que estaran obligats a subministrar-la), i en el supòsit de substitució d'auditor de comptes o societat d'auditoria de l'entitat. En el supòsit de substitució, l'auditor de comptes o societat d'auditoria predecessora permetrà l'accés per part del seu successor a tota la informació relacionada amb l'entitat auditada i a la documentació de l'auditoria més recent.
g) Les autoritats competents dels Estats membres de la Unió Europea i de tercers països en els termes que requereix el deure de cooperació internacional regulat en la nova LAC.
h) Els qui estiguin autoritzats per llei.

Al respecte, pot ser d'utilitat el quadre resum de situacions i recomanació de permetre o no l'accés als paper de treball que s'inclou com annex a la Guia d'actuació 8R de l'ICJCE en relació a sol·licituds d'accés a papers de treball.

Data d'entrada en vigor

17/06/2016	Títol preliminar. Àmbit d'aplicació, objecte, règim jurídic i definicions. Article 1. Àmbit d'aplicació i objecte. Article 2. Normativa reguladora de l'activitat d'auditoria de comptes. Article 3. Definicions.
Treballs d'auditoria sobre comptes anuals, altres estats financers o documents comptables d'exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17/06/2016	Títol I. De l'auditoria de comptes. Capítol I. De les modalitats d'auditoria de comptes. Article 4. Auditoria de comptes anuals i d'altres estats financers o documents comptables. Article 5. Informe d'auditoria de comptes anuals. Article 6. Deure de sol·licitud i subministrament d'informació. Article 7. Auditoria de comptes consolidats.
17/06/2016 (excepte l'article 11, que entra en vigor el 22/07/2015)	Capítol II. Requisits per a l'exercici de l'auditoria de comptes. Article 8. Registre oficial d'auditors de comptes. Article 9. Autorització i inscripció en el Registre oficial d'auditors de comptes. Article 10. Auditors de comptes autoritzats en altres estats membres de la Unió Europea i en tercers països. Article 11. Societats d'auditoria. Article 12. Baixa en el Registre oficial d'auditors de comptes.
Treballs d'auditoria sobre comptes anuals, altres estats financers o documents comptables d'exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17/06/2016 (excepte l'article 21.1, primer paràgraf, que entra en vigor l'01/01/2016)	Capítol III. Exercici de l'activitat d'auditoria de comptes. Secció 1a Escepticisme i judici professionals. Article 13. Escepticisme i judici professionals. Secció 2a Independència. Article 14. Principi general d'independència. Article 15. Identificació d'amenaçes i adopció de mesures de salvaguarda. Article 16. Causes d'incompatibilitat. Article 17. Extensions subjectives a entitats vinculades o amb una relació de control amb l'entitat auditada. Article 18. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en familiars dels auditors principals responsables. Article 19. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en persones o entitats relacionades directament amb l'auditor de comptes o societat d'auditoria. Article 20. Incompatibilitats derivades de situacions que concorren en altres persones o entitats pertanyents a la xarxa de l'auditor o la societat d'auditoria. Article 21. Període de vigència de les incompatibilitats. Article 22. Règim de contractació. Article 23. Prohibicions posteriors a la finalització del treball d'auditoria. Article 24. Honoraris i transparència en la remuneració dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria. Article 25. Causes d'abstenció per honoraris percebuts. Secció 3a Responsabilitat i garantia financera. Article 26. Responsabilitat civil. Article 27. Garantia financera. Secció 4a Organització interna i del treball dels auditors de comptes i de les societats d'auditoria. Article 28. Organització interna. Article 29. Organització del treball. Secció 5a Deures de custòdia i secret. Article 30. Deure de conservació i custòdia. Article 31. Deure de secret. Article 32. Accés a la documentació.

Data d'entrada en vigor

Treballs d'auditoria sobre comptes anuals, altres estats financers o documents comptables d'exercicis econòmics que s'iniciïn a partir del 17/06/2016 (excepte l'article 39.1, que entra en vigor l'01/01/2016)	Capítol IV. De l'auditoria de comptes en entitats d'interès públic. Secció 1a Disposicions comunes. Article 33. Àmbit d'aplicació. Article 34. Règim jurídic. Secció 2a Dels informes. Article 35. Informe d'auditoria de comptes anuals. Article 36. Informe addicional per a la comissió d'auditoria en entitats d'interès públic. Article 37. Informe anual de transparència. Article 38. Informe a les autoritats nacionals supervisores de les entitats d'interès públic. Secció 3a Independència. Article 39. Incompatibilitats i serveis prohibits. Article 40. Contractació, rotació i designació d'auditors de comptes o societats d'auditoria. Article 41. Honoraris i transparència. Secció 4a Organització interna i del treball en relació amb auditories d'entitats d'interès públic. Article 42. Organització interna. Article 43. Organització del treball. Article 44. Expedient de traspàs. Article 45. Estructura organitzativa.
17/06/2016	Títol II. Supervisió pública. Capítol I. Funció supervisora. Article 46. Àmbit de supervisió pública. Article 47. Recursos. Article 48. Subjectes sobre els quals s'exerceix la funció supervisora. Article 49. Facultats de supervisió. Article 50. Lloc de les actuacions de comprovació, investigació i inspecció. Article 51. Col·laboració administrativa. Article 52. Control de l'activitat d'auditoria de comptes: investigacions i inspeccions. Article 53. Investigacions. Article 54. Inspeccions. Article 55. Assistència de serveis professionals i experts.
17/06/2016 (excepte l'article 58, que entra en vigor l'01/01/2016)	Capítol II. Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Article 56. L'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Article 57. El president. Article 58. El Comitè d'Auditoria de Comptes. Article 59. El Consell de Comptabilitat. Article 60. Confidencialitat i deure de secret. Article 61. Transparència i publicitat.
17/06/2016	Capítol III. Règim de supervisió aplicable a auditors, així com a societats i altres entitats d'auditoria, autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països. Article 62. Auditors, societats i altres entitats d'auditoria autoritzats en estats membres de la Unió Europea i en tercers països.
17/06/2016	Capítol IV. Cooperació internacional. Article 63. Deure de col·laboració amb els estats membres de la Unió Europea i amb les autoritats europees de supervisió. Article 64. Comissió d'Òrgans Europeus de Supervisió d'Auditors. Article 65. Transmissió d'informació al Banc Central Europeu, al Sistema Europeu de Bancs Centrals i a la Junta Europea de Riscos Sistèmics.

Data d'entrada en vigor

17/06/2016	Article 66. Col·legis d'autoritats supervisores competents en matèria d'auditoria de comptes. Article 67. Coordinació amb autoritats competents de tercers països.
------------	---

Títol III. Règim d'infraccions i sancions.

17/06/2016 (excepte l'article 69.5, que entra en vigor el 22/07/2015)	Article 68. Potestat administrativa sancionadora. Article 69. Especialitats en matèria de procediment. Article 70. Responsabilitat administrativa. Article 71. Infraccions. Article 72. Infraccions molt greus. Article 73. Infraccions greus. Article 74. Infraccions lleus. Article 75. Sancions per infraccions comeses per auditors de comptes individuals. Article 76. Sancions per infraccions comeses per societats d'auditoria. Article 77. Sancions per infraccions comeses per auditors de comptes i societats d'auditoria en relació amb entitats d'interès públic. Article 78. Altres sancions addicionals. Article 79. Sancions per infraccions comeses per subjectes no auditors. Article 80. Determinació de la sanció. Article 81. Executivitat de les resolucions. Article 82. Publicitat de les sancions. Article 83. Responsabilitat administrativa de societats d'auditoria extingides. Article 84. Obligació de conservació de la documentació. Article 85. Prescripció de les infraccions. Article 86. Prescripció de les sancions.
--	---

Títol IV. Taxes de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes.

01/01/2016	Article 87. Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes pel control i supervisió de l'activitat d'auditoria de comptes. Article 88. Taxa de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes per l'expedició de certificats o documents a instància de part i per les inscripcions i anotacions en el Registre oficial d'auditors de comptes.
------------	---

Títol V. Protecció de dades personals.

17/06/2016	Article 89. Protecció de dades personals.
------------	---

17/06/2016 (excepte la DA 4a, que entra en vigor el 22/07/2015, i la DA 10a, que és aplicable als estats financers que es corresponguin amb exercicis que comencin a partir de l'01/01/2016)	Disposició addicional primera. Auditoria obligatòria. Disposició addicional segona. Auditories en entitats del sector públic. Disposició addicional tercera. Comissió d'auditoria d'entitats d'interès públic. Disposició addicional quarta. Col·laboració de la Comissió Nacional dels Mercats i la Competència en l'execució de competències en relació amb el mercat d'auditoria de comptes. Disposició addicional cinquena. Informe sobre l'evolució del mercat. Disposició addicional sisena. Societats d'auditoria. Disposició addicional setena. Mecanismes de coordinació amb òrgans o institucions públiques amb competències de control o inspecció. Disposició addicional vuitena. Comunicacions electròniques. Disposició addicional novena. Col·laboració amb la Direcció General dels Registres i del Notariat. Disposició addicional desena. Informació dels pagaments efectuats a les administracions públiques.
---	---

17/06/2016	Disposició transitòria primera. Llicenciats, enginyers, professors mercantils, arquitectes o diplomats universitaris. Disposició transitòria segona. Situacions d'incompatibilitat.
------------	--

Data d'entrada en vigor

17/06/2016	Disposició transitòria tercera. Exercici econòmic d'aplicació de les previsions contingudes en la disposició adicional desena.
17/06/2016	Disposició derogatòria única.
Estats financers que es corresponguin amb exercicis que comencin a partir de l'01/01/2016	Disposició final primera. Modificació del Codi de comerç aprovat pel Reial decret de 22 d'agost del 1885.
17/06/2016	Disposició final segona. Modificació de la Llei 24/1988, de 28 de juliol, del mercat de valors. Disposició final tercera. Modificació de la Llei 29/1998, de 13 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa.
Apartats 1 a 3, 7 a 11 i 14 a 19, l'01/01/2016. Apartat 20, el 17/06/2016. Resta d'apartats, estats financers que es corresponguin amb exercicis que comencin a partir de l'01/01/2016	Disposició final quarta. Modificació del text refós de la Llei de societats de capital, aprovat pel Reial decret legislatiu 1/2010, de 2 de juliol.
Estats financers que es corresponguin amb exercicis que comencin a partir de l'01/01/2016	Disposició final cinquena. Modificació de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats.
17/06/2016	Disposició final sisena. Títol competencial. Disposició final setena. Incorporació de dret de la Unió Europea. Disposició final vuitena. Habilitació normativa. Disposició final novena. Habilitació per a la modificació dels estatuts de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Disposició final desena. Autorització de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes. Disposició final onzena. Funcions encomanades als membres de l'Institut de Censors Jurats de Comptes d'Espanya, amb anterioritat a l'entrada en vigor de la Llei 19/1988, de 12 de juliol, d'auditoria de comptes.
01/01/2016	Disposició final dotzena. No-increment de despesa.
Estats financers que es corresponguin amb exercicis que comencin a partir de l'01/01/2016	Disposició final tretzena. Règim jurídic de la reserva per fons de comerç en els exercicis iniciats a partir de l'1 de gener del 2016.
N/A	Disposició final catorzena. Entrada en vigor.

Tipus d'entitat	Supòsits EIP
Entitats emissores de valors admesos a negociació en mercats secundaris oficials de valors sotmeses al règim de supervisió i control atribuït a la Comissió Nacional del Mercat de Valors	En qualsevol cas
Entitats de crèdit sotmeses al règim de supervisió i control atribuït al Banc d'Espanya	En qualsevol cas
Entitats asseguradores sotmeses al règim de supervisió i control atribuït a la Direcció General d'Assegurances i Fons de Pensions i als organismes autonòmics amb competències d'ordenació i supervisió de les entitats asseguradores	En qualsevol cas
Entitats emissores de valors admesos a negociació en el mercat alternatiu borsari pertanyents al segment d'empreses en expansió	En relació als comptes anuals o estats financers d'exercicis tancats amb posterioritat al 17 de juny del 2016, en qualsevol cas
Empreses de serveis d'inversió ▪ Societats de valors ▪ Agències de valors ▪ Societats gestores de carteres ▪ Empreses d'assessorament financer	En relació als comptes anuals o estats financers tancats amb posterioritat al 4 d'octubre del 2015, quan durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells tinguin com a mínim 5.000 clients ²

² Excepcionalment, en relació amb els comptes anuals o estats financers del primer exercici tancat amb posterioritat al 4 d'octubre del 2015 (data d'entrada en vigor del Reial decret 877/2015, de 2 d'octubre), els dos exercicis consecutius que s'han de considerar seran l'exercici més recent tancat amb anterioritat al 4 d'octubre del 2015 i l'immediatament anterior.

Tipus d'entitat	Supòsits EIP
Fons de pensions	En relació als comptes anuals o estats financers tancats abans del 4 d'octubre del 2015, quan durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, tinguin com a mínim 500 participants En relació als comptes anuals o estats financers tancats amb posterioritat al 4 d'octubre del 2015, quan durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, tinguin com a mínim 10.000 participants²
Entitats gestores de fons de pensions	Si administren FP considerats entitat d'interès públic
Qualsevol altre tipus d'entitat	En relació als comptes anuals o estats financers tancats abans del 4 d'octubre del 2015, quan durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, l'import net de la xifra de negoci o la plantilla mitjana siguin superiors a 200 milions d'euros i 1.000 empleats, respectivament En relació als comptes anuals o estats financers tancats amb posterioritat al 4 d'octubre del 2015, quan durant dos exercicis consecutius, a la data de tancament de cadascun d'ells, l'import net de la xifra de negoci i la plantilla mitjana siguin superiors a 2.000 milions d'euros i 4.000 empleats, respectivament²
Grups de societats	En relació als comptes anuals consolidats o estats financers consolidats d'exercicis tancats abans del 17 de juny del 2016, quan alguna de les societats del grup (dominant o dependents) és una entitat d'interès públic En relació als comptes anuals consolidats o estats financers consolidats d'exercicis tancats amb posterioritat al 17 de juny del 2016, quan la societat dominant és una entitat d'interès públic