



# Novedades del nuevo Reglamento de auditoría de cuentas: mayor seguridad para afianzar la calidad de las auditorías

**Enrique Rubio Herrera**

*Interventor y auditor del Estado*

*Auditor inscrito en el ROAC*

*Presidente de ICAC (hasta febrero de 2020)*

[enruhe@gmail.com](mailto:enruhe@gmail.com)

## Extracto

El pasado 30 de enero se ha publicado en el Boletín Oficial de Estado (núm. 26) el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el nuevo Reglamento de auditoría, que viene a desarrollar la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Con ello y con algún matiz, se completa la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dotando dicho marco de mayor seguridad jurídica, en aras de afianzar la calidad de las auditorías para servir a la función de interés público que desempeña.

En este artículo se expondrán los distintos aspectos que se modifican, y que van desde el acceso al ejercicio de la actividad hasta su régimen de supervisión, pasando por los diferentes aspectos relacionados con el propio desempeño de la auditoría. No puede dejar de resaltarse que la mayor importancia de la nueva regulación se produce respecto al régimen del deber de independencia (en aspectos como los conflictos de intereses, causas de incompatibilidad, normas de limitaciones de honorarios, procedimientos para su identificación, todo en aras de preservar la independencia); a la organización interna y del trabajo (incluyendo los deberes de conservación y documentación); a las consideraciones específicas incorporadas por razón de tamaño; al informe de auditoría; y a las auditorías de estados consolidados, entre otros.

**Palabras clave:** auditoría; Reglamento de auditoría de cuentas; Ley de auditoría de cuentas; independencia; ICAC.

**Cómo citar:** Rubio Herrera, E. (2021). Novedades del nuevo Reglamento de auditoría de cuentas: mayor seguridad para afianzar la calidad de las auditorías. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 456, 01-022.



# New implementation regulation of audit act

Enrique Rubio Herrera

## Abstract

On January 12, 2021, the Council of Ministers approved Royal Decree 2/2021, which approves the new Regulation that develops the Law 22/2015, of July 20, on auditing, published in the Official Gazette of State num. 26). With this in general terms, the regulations governing the activity of auditing accounts are completed, providing said framework with greater legal certainty, in order to strengthen the quality of the audits to serve the function of public interest that it performs.

This article will expose the different aspects that are modified, ranging from access to the exercise of the activity to its supervision regime, passing through the different aspects related to the performance of the audit itself. It cannot be overlooked that the greater relevance of the new regulation deals with the regime of the duty of independence (in aspects such as conflicts of interest, incompatibility causes, fee, procedures to identify, evaluate and address threats to compliance with independence); internal organization and working papers (including conservation and documentation duties); specific considerations by reason considerations by size; the audit report; and group audits, among others.

**Keywords:** account audit; audit regulation; audit law; independence; ICAC.

**Citation:** Rubio Herrera, E. (2021). Novedades del nuevo Reglamento de auditoría de cuentas: mayor seguridad para afianzar la calidad de las auditorías. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 456, 01-022.



## Sumario

1. Introducción
  2. Antecedentes y contexto
  3. Principales aspectos regulados
    - 3.1. Delimitación de la actividad
    - 3.2. Aspectos relativos a la realización efectiva de la actividad
      - 3.2.1. Régimen del deber de independencia
      - 3.2.2. Organización interna de los auditores
      - 3.2.3. Documentación del trabajo de auditoría
      - 3.2.4. Auditorías de estados consolidados
      - 3.2.5. Informe de auditoría
      - 3.2.6. Contrato de auditoría
      - 3.2.7. Auditoría conjunta
      - 3.2.8. Formación continuada
      - 3.2.9. Garantía financiera
    - 3.3. Aspectos previos al inicio del ejercicio
      - 3.3.1. Acceso al ejercicio: requisitos de formación teórica y práctica
      - 3.3.2. Registro Oficial de Auditores de Cuentas
    - 3.4. Auditores de entidades de interés público
    - 3.5. Consideraciones por razón de tamaño
    - 3.6. Aspectos posteriores a la realización del ejercicio: supervisión
  4. Entrada en vigor
  5. Reflexiones
- Referencias bibliográficas

## 1. Introducción

El Real Decreto 2/2021 por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, Reglamento de auditoría) incorpora a nuestro ordenamiento jurídico las disposiciones necesarias para dar efectivo cumplimiento al mandato del legislador, permitiendo así disponer de un marco normativo susceptible de aplicarse de una forma eficaz e íntegra en aras de asegurar la calidad de las auditorías para cumplir con la función de interés público que desempeñan. A efectos de exponer y coadyuvar mejor a entender la entidad, oportunidad y dimensión de la nueva regulación, el capítulo II, «Antecedentes y contexto», hace referencia al origen y proceso del que trae causa el nuevo Reglamento de auditoría. En el capítulo III, «Principales aspectos regulados», se resaltan las novedades más destacables respecto al régimen actual, incluyendo aquellos que aclaran conceptos cuyo alcance no estaba del todo claro en la Ley de auditoría de cuentas, así como los que vienen a introducir mejoras técnicas aconsejadas por la experiencia acumulada. El capítulo IV, «Entrada en vigor», aclara las fechas, ejercicios e hitos que condicionan o determinan la aplicación y exigencia del reglamento, habida cuenta de que –se anticipa– incorpora una entrada en vigor diferida y escalonada. Finalmente, en el capítulo V, «Reflexiones», se pone en valor la importancia de disponer de la presente regulación clara y completa, que contribuirá a afianzar la función que desempeñan los auditores, de interés para el correcto funcionamiento de la economía.

## 2. Antecedentes y contexto

La actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la **relevancia pública** que desempeña al prestar un servicio, no solo a la entidad revisada, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma, cuyos intereses pueden resultar afectados. Dicha cualidad la caracteriza frente a otras actividades –no es, por tanto, una actividad cualquiera– y justifica su regulación. Así, con la finalidad de regular y establecer las garantías suficientes para que las cuentas anuales o cualquier otra información económico-financiera que sea verificada por un tercero independiente –auditor– sea aceptada con plena confianza, dicha actividad se sujeta a regulación y supervisión públicas.

En España, la **Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas** (en adelante, Ley 22/2015), protagonizó la reforma de mayor calado en auditoría, incorporando los mandatos contenidos en la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modificaba la citada Directiva 2006/43/CE, y concretando las opciones que otorgaba a los Estados miembros el Reglamento (UE) n.º 537/2014, del

Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público. Dicho reglamento constituía una novedad frente a la anterior normativa, viniendo a consagrar la existencia de un marco normativo diferenciado para auditores de entidades de interés público, para el que se exigen requisitos más restrictivos que al resto. La normativa comunitaria introdujo cambios sustanciales, con el **fin de recuperar la confianza** de los usuarios en la información económico-financiera que se audita<sup>1</sup>, en especial la de las entidades de interés público, incorporando medidas que pretendían **afianzar la calidad de las auditorías**<sup>2</sup>.

Para alcanzar dicho fin, la citada ley –al igual que la normativa comunitaria– perseguía los siguientes **objetivos** planteados a su vez con la idea de resolver las deficiencias detectadas en el ámbito europeo durante la crisis:

- 1.º Incrementar la *transparencia en la actuación de los auditores, clarificando la función que desempeña la auditoría* para así reducir la denominada *brecha de expectativas* entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es. En este sentido, entre otros, se incorporaban nuevos contenidos del informe de auditoría, mayores en el caso de los emitidos en relación con las entidades de interés público, mejorando la información sobre la entidad auditada, a los inversores y demás interesados, cuya regulación se ha completado con la modificación de las normas internacionales de auditoría adaptadas para su aplicación en España<sup>3</sup>.
- 2.º Reforzar la *independencia de los auditores*, en cuanto soporte fundamental en que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría. De esta forma, se sentaban las bases para evitar los conflictos de intereses motivados, principalmente, por prestar servicios de auditoría de forma muy prolongada en el tiempo y/o servicios distintos de auditoría.
- 3.º *Abrir y dinamizar el mercado de auditoría* para tratar de paliar los problemas detectados en relación con la estructura del mercado caracterizado por el alto grado de

<sup>1</sup> En aquel momento, se pretendía recuperar la confianza en un entorno caracterizado por una crisis de confianza en la información económico-financiera y en el papel del auditor, derivada de la crisis financiera.

<sup>2</sup> El considerando 31 de la Directiva 2014/56/UE describe como objetivo «reforzar la confianza de los inversores en la veracidad y la imparcialidad de los estados financieros publicados por las empresas a través de la mejora de la calidad de las auditorías legales en la Unión», objetivo que resalta «no puede ser alcanzado de manera suficiente por los Estados miembros». A su vez, el Reglamento (UE) n.º 537/2014 hace referencia a «la finalidad de mejorar el nivel de confianza del público en los estados financieros» (considerando 1), a la necesidad de garantizar «un elevado nivel de protección los consumidores e inversores» (considerando 5) y «alcanzar un elevado nivel de confianza de los inversores y consumidores en el mercado interior» (considerando 22).

<sup>3</sup> Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos.

concentración y las dificultades de expansión de los auditores de menor tamaño. Así, junto a las normas que evitaban imponer la selección del auditor por terceros o incentivan la designación conjunta de auditores, se incorporaba el principio de aplicación proporcionada de las normas a la complejidad y dimensión de la actividad del auditor o de la entidad auditada, así como disposiciones específicas por razón de tamaño.

- 4.º Se refuerzan las *competencias de la autoridad supervisora pública*, se incrementa la transparencia en su actuación, y se fortalecen los mecanismos de cooperación nacional e internacional. Y ello con el fin de lograr un mayor grado de armonización en el ámbito de la Unión Europea, no solo en las normas que rigen la actividad, sino en las que la vigilan y disciplinan.

Asimismo, conviene recordar que se incorporaban *otras medidas para afianzar la calidad* de las auditorías, como las que exigen aplicar de forma fundada el juicio profesional, mantener una actitud de escepticismo profesional en todo momento, así como una organización interna sólida, todo ello con el fin de garantizar que los informes que se emitan sean conformes a la normativa y resultado de un trabajo de calidad.

Estos objetivos y disposiciones legales son desarrollados y complementados por el nuevo reglamento, al mismo tiempo que se incorporaran algunas mejoras aconsejadas por la experiencia acumulada.

### 3. Principales aspectos regulados

Siguiendo la sistemática de la Ley 22/2015, el nuevo Reglamento de auditoría regula y desarrolla del régimen de acceso al ejercicio de la actividad de auditoría; los requisitos que deben observarse durante su efectiva realización –referidos a la independencia, emisión del informe, organización interna y del trabajo, entre otros–; y el régimen de supervisión pública.

Como se ha señalado, junto al régimen general, concurre un régimen más restrictivo y separado para auditores de entidades de interés público contenido en el Reglamento (UE) n.º 537/2014, y completado por las disposiciones específicas recogidas en la Ley 22/2015 en las que se ejercían y precisaban las opciones que aquel reglamento comunitario otorgaba a los Estados miembros. Al igual que la ley que desarrolla el nuevo reglamento dedica un capítulo específico que precisa el alcance de algunas de estas opciones para estos auditores. Se recuerda que a estos auditores les es de aplicación el régimen fijado para los auditores de cuentas en general en aquello que no esté previsto por el citado régimen específico.

En el nuevo Reglamento de auditoría podrían destacarse las siguientes modificaciones, presentadas según el momento al que se refieren respecto al ejercicio de la actividad, una vez expuestas las que se incorporan en relación con la delimitación de la actividad que se regula:

### 3.1. Delimitación de la actividad

El nuevo reglamento «positiviza» el criterio ya publicado por el ICAC<sup>4</sup> en cuya virtud queda incluido en el ámbito legal de aplicación de la ley determinadas auditorías de cuentas o estados formulados por entidades cuya normativa estatutaria no contempla un marco normativo de información financiera aplicable, pero que en cambio bien exige que dichas cuentas o estados muestren la imagen fiel o bien existe la obligación de presentar esas cuentas auditadas.

De acuerdo con ello, por ejemplo, quedarían incluidas en dicho ámbito de aplicación las auditorías de cuentas formuladas por las asociaciones no declaradas de utilidad pública y los colegios profesionales.

En cambio, quedarían excluidas las auditorías de comunidades de propietarios o de bienes. La razón de dicha exclusión se sustenta en que, siendo esta actividad regulada por su relevancia pública, no cabe sujetar a su regulación a aquellas entidades en las que su propia norma estatutaria o de creación no consideró relevante instituir un régimen de contabilidad o fijar las cuentas o estados a formular sin ningún parámetro a seguir.

La delimitación tiene su relevancia tanto por los efectos que supone someter dichos trabajos a la supervisión pública como por las implicaciones que tiene para poder identificarse como auditor de cuentas en el informe emitido y el trabajo como de auditoría de cuentas. La normativa pretende evitar que dichos trabajos excluidos revistan la naturaleza de auditoría con el efecto que ello supondría frente a terceros y la confusión que se generaría sobre los procedimientos realizados y la opinión técnica emitida.

### 3.2. Aspectos relativos a la realización efectiva de la actividad

Constituyen estos las modificaciones más relevantes incorporadas en la nueva norma siendo los cuatro primeros que se citan los que mayor controversia han suscitado en el sector supervisado durante el proceso de elaboración:

#### 3.2.1. Régimen del deber de independencia

Como se ha comentado, observar una actitud de independencia es un **pilar clave** dado que la confianza que se deposita en el informe de auditoría se basa en la premisa de que dicho informe ha sido realizado, no solo por quien está habilitado legalmente para ello, sino

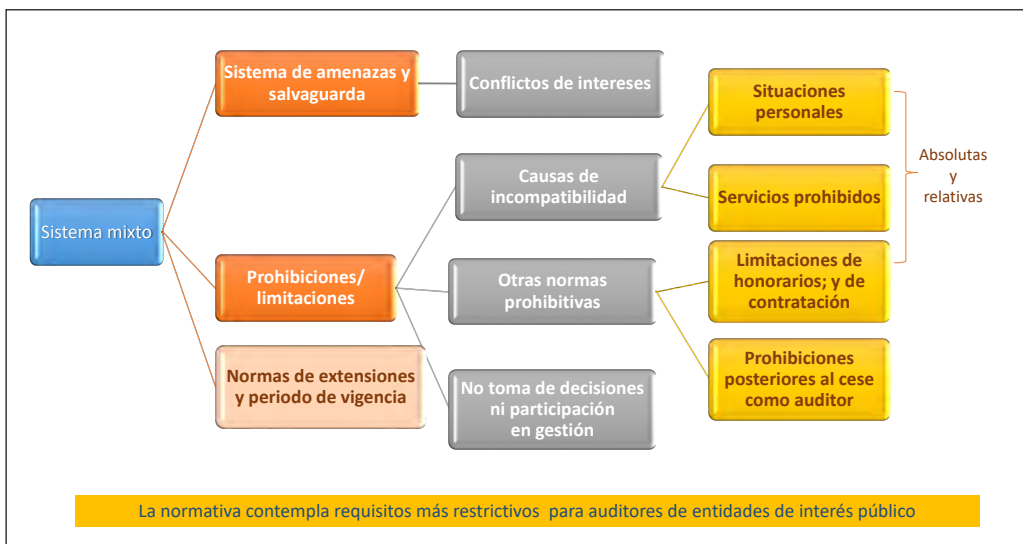
---

<sup>4</sup> Consultas 1 publicadas en BOICAC n.º 110/junio 2017 (NFC065767), «En relación con la auditoría de las cuentas anuales de determinadas entidades (asociaciones no declaradas de interés público, colegios profesionales), en las que la normativa que les resulta de aplicación, según su naturaleza jurídica, no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación», y 105/marzo 2016 (NFC058498), «Auditoría de cuentas de estados financieros correspondientes a determinadas entidades que carecen de marco normativo de información financiera establecido para su elaboración».

por quien es independiente de la entidad auditada. En este punto, conviene recordar que la independencia es una actitud mental inobservable, que no puede medirse; por esta razón, las regulaciones optan por fijar una serie de circunstancias, situaciones o relaciones que, de concurrir en relación con la entidad auditada, determinan *iuris et de iure* –sin prueba en contrario– que los auditores no gozan de independencia respecto a una entidad determinada, debiendo, por tanto, no realizar el trabajo de auditoría. La regulación que se completa protege así el **principio de ser y parecer ser independiente** que obliga también al auditor a evitar situaciones que un tercero pudiera concluir que no se observaría la actitud imparcial y objetiva que se necesita para realizar la auditoría.

Pues bien, el nuevo reglamento pretende lograr mayor seguridad jurídica al señalar, de un lado, las **actuaciones que debe realizar para preservar su independencia**, y precisar, de otro, mediante **circunstancias objetivas y observables** el alcance de las distintas situaciones, relaciones y servicios definidos legalmente que suponen falta de independencia del auditor de cuentas. Ambos aspectos configuran el régimen legal mixto basado, por una parte, en la enunciación de un principio general de independencia que obliga a todo auditor a abstenerse de actuar cuando se viera comprometida su objetividad en relación con la información económico-financiera a auditar aplicando para ello, de acuerdo con su juicio profesional, procedimientos para identificar amenazas a la independencia (derivadas de intereses o relaciones comerciales, laborales, familiares o de otra índole) y, en su caso, aplicar medidas para atenuarlas o eliminarlas; y por otra, en la fijación de situaciones y relaciones que, si concurren con respecto a la entidad auditada, determinan la incompatibilidad para realizar la auditoría de las cuentas de esa entidad.

Gráfico 1. Régimen legal del deber de independencia de los auditores





Pues bien, en el nuevo reglamento se concretan en términos generales:

- a) Las situaciones prohibidas por suponer una participación por el auditor en la gestión o toma de decisiones en la entidad auditada.
- b) Los conflictos de intereses que deben analizarse y evitarse por el auditor, salvo los que puedan derivar en beneficios o perjuicios de valor insignificante.
- c) Las situaciones personales prohibidas, que fueron incorporadas a la Ley 22/2015 por mandato comunitario; algunas con carácter absoluto (esto es, cualquiera que sea su importe), como sucede con la posesión o realización de operaciones con instrumentos financieros de la entidad auditada; otras solo están prohibidas si son significativas. Para este segundo grupo, se definen parámetros objetivos para entender cuándo se entiende que lo son (esto es, cuándo cumplen el llamado el «test de significatividad») y, por tanto, para generar incompatibilidad. Así, se diferencia según la naturaleza de la situación incompatible:
  - La posesión de instrumentos financieros en las vinculadas a la auditada será incompatible si supera el 10 % del patrimonio personal del auditor, el 5 % del capital social de derechos de voto o la capacidad de influir en la gestión de la auditada o resultado de la auditoría.
  - La concesión, aceptación o mantenimiento de préstamos o garantía a/de la entidad auditada, incompatibiliza si su valor supera el 10 % del patrimonio personal del auditor.
  - El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales está prohibido si los honorarios correspondientes superan el 10 % del patrimonio personal del auditor, las cifras de importancia relativa o materialidad fijadas por el auditor para la realización de la auditoría o el 3 % del activo total o 5 % del importe neto de la cifra de negocios (para relaciones comerciales), o el 3 % del importe neto de la cifra de negocios (para relaciones empresariales), según los importes que figuren en las cuentas de la entidad afectada.
  - La cesión o intercambio de personal clave está prohibido si los valores o cantidades afectadas superan las cifras de importancia relativa fijadas por el auditor, el 3 % del activo total o el 5 % del importe neto de la cifra de negocios, y siempre y cuando aquel personal desempeñe funciones con efecto significativo en la información económico-financiera de cualquiera de las dos entidades.
- d) Los servicios incompatibles por ser significativos, como los servicios de abogacía y de valoración, que lo serán cuando las cantidades o valores afectados superen las referidas cifras de importancia relativa fijadas por el auditor, el 3 % del activo, o el 5 % del importe neto de la cifra de negocios, que luzcan en las cuentas anuales de la entidad auditada o afectada.

La fijación de esta *doble vara* responde a razones de seguridad jurídica, en la medida en que los niveles de materialidad correspondientes al trabajo de auditoría –que eran los únicos aplicables hasta ahora– podrían no estar fijados en el proceso de evaluar la aceptación de un trabajo de auditoría (en el que debe identificar, evaluar y, en su caso, eliminar situaciones o relaciones que fueran incompatibles con la obligación de ser independiente), siendo por consiguiente necesario incorporar unos parámetros contrastables que guiaran al auditor en dicho proceso.

Por otra parte, y en relación con los servicios prohibidos que lo son con carácter absoluto (esto es, que no admiten excepción por razón de su importancia o por quién toma la decisión, como los referidos a la contabilidad), y los que lo son con ciertos matices, por asumir básicamente la responsabilidad la entidad auditada (como los servicios de auditoría interna y los de diseño y puesta en práctica de procedimientos de control interno o de gestión de riesgos, o del diseño o aplicación de los sistemas informáticos) o por ser significativos (como los servicios de abogacía y de valoración), el nuevo reglamento mantiene la regulación actual que básicamente determina los elementos que definen la naturaleza de estos servicios.

- e) Las llamadas normas de extensión de incompatibilidades, esto es, las circunstancias que pueden concurrir en determinadas personas relacionadas con el auditor de cuentas (por vínculos de parentesco, profesional y pertenencia a red) y en relación con la auditada y con las vinculadas a esta, que pueden afectar a la incompatibilidad del auditor para realizar la auditoría de dicha entidad. Estas normas no se aplican de forma absoluta, sino que contemplan excepciones o se suavizan según la intensidad o grado en que concurren determinados criterios, a saber: el grado de participación en el trabajo de auditoría, el tipo de relación de la vinculada con la entidad auditada, el grado de familiaridad y el carácter significativo de los instrumentos financieros que se posean o de las operaciones con instrumentos que se realizan.

En aras de dar seguridad jurídica, la nueva norma concreta aquellas excepciones o graduaciones incorporando las circunstancias objetivas antes señaladas, según el tipo de situación personal o servicio prestado que concorra.

Por lo demás, el nuevo texto delimita el concepto de red, tratando de resolver las dudas que su aplicación práctica ha generado.

- f) Las actuaciones a realizar en relación con los intereses financieros que se adquieren de forma sobrevenida con posterioridad a la aceptación del trabajo para evitar la incompatibilidad.
- g) El «perímetro» o ámbito del que pueden proceder las amenazas que puedan afectar a la independencia.
- h) Las normas sobre honorarios. Destacar los siguientes cambios:

- Los incorporados para evitar concentraciones especiales para auditores de pequeña dimensión<sup>5</sup>. Así, los honorarios percibidos por estos de una misma entidad no podrán superar el 35 % del total de sus ingresos totales, si es auditor persona física, o del importe neto de la cifra de negocios, si es sociedad de auditoría; frente al 30 % que se exige con carácter general, y al 15 % para auditores de entidades de interés público. Estos mismos cálculos y porcentajes deben verificarse añadiendo los honorarios percibidos por servicios prestados por la red del auditor a las entidades vinculadas a la auditada.
- Las normas de limitaciones a la concentración de los honorarios respecto a una entidad persiguen evitar la dependencia financiera real o aparente de la entidad auditada que pudiera mermar la objetividad del auditor al realizar la auditoría de las cuentas anuales formuladas por aquella. Se dice aparente, en el sentido de que un tercero pudiera no confiar en el informe de auditoría si conociera y entendiera que existe un porcentaje de concentración indebidamente elevado y no adecuado para mantener dicha objetividad.
- La mitigación o evitación del llamado *efecto cascada*. Dicho efecto se puede producir en aquellos casos en que el auditor debe abstenerse de realizar la auditoría de una entidad por percibir honorarios de esta en un porcentaje superior al legal mínimo permitido (con carácter general, el 30 %). En tal caso, al perder esa auditoría, podría darse el supuesto –normalmente en auditores de menor tamaño– en que ese auditor superara con respecto a otras entidades auditadas ese porcentaje de forma sucesiva o en cadena con la consiguiente pérdida de auditorías en esas entidades. Para evitar dicho efecto (llamado así cascada o dominó), se da mayor margen y periodo, de forma que con ello se pueda favorecer su recuperación.
- La obligación de que los honorarios se fijen en función del llamado *esfuerzo de auditoría*, según los medios, recursos, cualificación y especialización requeridos en cada trabajo, conforme resulten de su complejidad y dimensión, y no por otras consideraciones como, por ejemplo, por prestarse otros servicios distintos. Lo anterior responde a la obligación de la Ley 22/2015 de disponer de recursos suficientes y adecuados para poder realizar el trabajo de auditoría correspondiente, y asegurarse que se empleen los me-

<sup>5</sup> Serán los auditores individuales y las sociedades que cumplan la definición legal del artículo 3.19 de la Ley 22/2015:

Entidades pequeñas: las entidades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- b) Que el importe total de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. [...]

dios que permitan poder proporcionar fiabilidad a la información auditada y cumplir la función de interés público encomendada. Difícilmente podría alcanzarse tales fines, si no se procuran tales recursos y medios.

- Y la prohibición de que dichos honorarios se modifiquen en los ejercicios siguientes, salvo que se modifiquen las condiciones que sirvieron de base para su realización, y así se justifique documentalmente. Con ello, se pretende evitar variaciones «temerarias» impuestas y no justificadas en tales condiciones que pudieran mermar la calidad de la auditoría. Nuevamente, no se está ante cualquier actividad, sino ante una cuyo resultado se plasma en un informe que se publica y sirve de base para tomar decisiones por terceros, cuyos intereses deben protegerse.

### 3.2.2. Organización interna de los auditores

La ley, siguiendo el mandato europeo, exige que los auditores dispongan de una sólida organización interna, que comprenda procedimientos administrativos contables sólidos, procedimientos eficaces de gestión de riesgos que afecten a la actividad de auditoría de cuentas, mecanismos que aseguren el control de los sistemas informáticos y un sistema de control interno.

El nuevo reglamento establece los **principios rectores y criterios de organización** que deben establecer los auditores, para impulsar la responsabilidad proactiva que impone la normativa europea con el fin de prevenir y, en su caso, detectar riesgos de incumplimientos en relación con dicha actividad –incluyendo los necesarios para salvaguardar la independencia–, y asegurando que dicha actividad se realice con integridad y actitud crítica y rigurosa.

Se precisa que serán los auditores, de acuerdo con su criterio y en el uso de la autonomía empresarial, quienes diseñen e implementen los concretos procedimientos o políticas a aplicar y que sean proporcionados y adecuados a su estructura y dimensión del auditor y a la complejidad de los trabajos de auditoría a realizar. Por ello y en su caso, podrán aplicar políticas de comunicación y documentación menos formales y más simples.

Destaca en este punto los **principios que las políticas del sistema de control interno** deben cumplir en aras de asegurar un trabajo de calidad. Sobre dichos principios, cabría señalar:

- Que responden a la necesidad de concretar los requisitos de la ley y que no están contemplados en la norma de control de calidad con el mismo carácter imperativo, así como de incorporar mejoras aconsejadas por la práctica.
- Que se refieren a las políticas a seguir en relación con la gobernanza y responsabilidades de liderazgo de la calidad; ética e independencia; revisiones de con-

trol de calidad; políticas retributivas; actividades externalizadas; seguimiento; y archivo.

- Y que deberán desarrollarse en la Norma de Control de Calidad Interno que deberá adaptarse por el ICAC.

Podría decirse, sin riesgo a equívoco, que este aspecto es el único que requiere completarse con un posterior desarrollo normativo.

### 3.2.3. Documentación del trabajo de auditoría

Una de las novedades que incorpora el nuevo reglamento, y en sintonía con el entorno más «sostenible» que se reclama y las facilidades que proporcionan el actual «entorno digitalizado», es que toda la documentación deberá compilarse en un **archivo electrónico**, cualquiera que sea el formato de origen. Para ello, los auditores deberán disponer de sistemas informáticos que cuenten con los debidos controles para asegurar su custodia y salvaguarda, al mismo tiempo que permita una identificación única del archivo generado.

### 3.2.4. Auditorías de estados consolidados

En consonancia con la responsabilidad plena del auditor del grupo exigida por la normativa europea, se precisa el **alcance de las obligaciones** del citado auditor de documentar las tareas de revisión y evaluación del trabajo de auditoría realizado por los auditores de las entidades de las componentes del grupo, fijándose su contenido mínimo que dependerá de las características y circunstancias del conjunto consolidable y de la importancia relativa de cada una de sus entidades integrantes, así como de los riesgos de incorrecciones materiales que pueden incorporarse en las cuentas consolidadas. De esta manera, se aclaran las dudas surgidas puestas de manifiesto en la práctica.

Dicha regulación responde al mayor alcance recogido en la Ley 22/2015, de acuerdo con el mandato mínimo contenido en la Directiva 2014/56/UE, respecto al previsto en las normas internacionales de auditoría, adaptadas para su aplicación en España.

### 3.2.5. Informe de auditoría

La modificación más relevante que se incorpora aquí se produce respecto a la actuación del auditor en relación con el **informe de gestión** al precisar que dicha actuación será igual tanto si el informe de gestión se emite de forma obligatoria como voluntaria. Esto es, deberá verificar la congruencia de su contenido con el de las cuentas anuales auditadas a las que

acompaña, y si su contenido y presentación cumplen con la normativa correspondiente (es decir, llevar a cabo un «test de congruencia y de completitud o integridad»)<sup>6</sup>. Dicha modificación incorpora el criterio ya publicado por el ICAC<sup>7</sup>.

### 3.2.6. Contrato de auditoría

Son cuatro los cambios a destacar:

- Los dos primeros, relacionados con el propio contenido del contrato. De un lado, la prohibición de incluir en el contrato cualquier cláusula que pudiera limitar la responsabilidad del auditor por los daños y perjuicios por incumplimiento de sus obligaciones o que fuera asumida por la entidad auditada; es la llamada **cláusula de indemnidad**. Dicha prohibición tiene su justificación en el propio régimen legal de responsabilidades de los auditores, además de que no sería consistente con la debida diligencia y carácter crítico con que deben aplicarse las normas de auditoría por los efectos que tiene frente a terceros.

De otro lado, se obliga a incluir en el contrato los criterios de determinación de los honorarios fijados en función del **esfuerzo de auditoría**, al que se ha hecho referencia anteriormente.

- Las otras dos modificaciones se proyectan sobre el proceso de aceptación en los casos de **designación de auditor por el registrador mercantil u órgano judicial**, al establecer que, si no se presta garantía en pago de honorarios solicitada por el auditor, este podrá renunciar a aceptar el trabajo. Igualmente, para este tipo de designaciones, se eleva el plazo de aceptación a 10 días hábiles para que el auditor pueda evaluar, antes de aceptar el trabajo, su capacidad para desarrollarlo, así como el cumplimiento de la necesaria independencia y de los restantes requisitos establecidos en la normativa reguladora de la auditoría de cuentas.

---

<sup>6</sup> En el texto publicado no figura la que se contenían en el texto sometido a audiencia pública, relativa a la **información no financiera** e información sobre diversidad a divulgar por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. Ahora bien, se ha mantenido en el preámbulo del real decreto que en tal caso el auditor, por excepción a la regla general, solo debía comprobar que se ha facilitado el estado de información no financiera, que forma parte del informe de gestión, estando obligado a reflejar en el informe de auditoría si dicho estado no figuraba.

A pesar de ello, dicha actuación es la que debería entenderse aplicable a la luz del criterio publicado por el ICAC en la consulta 2 del BOICAC n.º 113/marzo 2018 (NFC068408), «Sobre la actuación del auditor de cuentas en relación con la información no financiera y sobre política de diversidad y otros aspectos que se incluye en determinados casos en el informe de gestión».

<sup>7</sup> Consulta 2 del BOICAC n.º 118/junio 2019 (NFC072277), «Sobre la actuación del auditor de cuentas y la emisión de su informe de auditoría en relación con el informe de gestión cuando este se presenta de forma voluntaria junto a las cuentas anuales».

### 3.2.7. Auditoría conjunta

La ley, al igual que la normativa europea, contemplaba esta modalidad como incentivo para abrir y dinamizar el mercado. Sin incorporar novedades sustanciales, el reglamento incorpora los principios que deben seguir los auditores nombrados conjuntamente hasta ahora contenidos en la norma técnica de auditoría sobre «relación entre auditores»<sup>8</sup>. Así se prevé cómo proceder en caso de discrepancia sobre la opinión técnica a emitir (cada auditor presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría en el que expondrá los motivos de la discrepancia); la prohibición de que los auditores nombrados conjuntamente pertenezcan a la misma red; la obligación de comunicarse cualquier circunstancia que afecte a su independencia; y la responsabilidad conjunta en la custodia y documentación del trabajo de auditoría.

Más allá de elevar de jerarquía normativa la citada regulación, la nueva norma no incorpora otras medidas que incentiven su uso<sup>9</sup>, distintas de ciertas aclaraciones sobre cómo operar cuando se ha extendido la duración máxima legal de contratación de 10 años (para auditores de interés público) mediante la prórroga permitida de hasta 4 años si se designan conjuntamente el auditor ya nombrado junto con otro nuevo, y de no exigir a uno de los dos auditores conjuntos los requisitos prescritos para quienes auditan entidades de interés público.

### 3.2.8. Formación continuada

Al margen de algunas otras mejoras técnicas aconsejadas por la práctica, el reglamento facilita la entrada de otros centros (en particular, a los centros de formación superior reconocidos por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u órgano autonómico equivalente) para que puedan organizar e impartir estas actividades de formación,

---

<sup>8</sup> Publicada por Resolución del ICAC de 20 de marzo de 2014.

<sup>9</sup> El Reglamento (UE) n.º 537/2014, en su considerando 20, decía:

La designación de más de un auditor legal o sociedad de auditoría por las entidades de interés público favorece el ejercicio del escepticismo profesional y contribuye a aumentar la calidad de la auditoría. Además, esta medida, combinada con la presencia de sociedades de auditoría más pequeñas en el mercado de auditoría, permitiría a estas últimas desarrollar sus capacidades, lo cual contribuiría a ampliar las posibilidades de elección de auditores legales y sociedades de auditoría que tienen las entidades de interés público. Por tal motivo, las entidades de interés público deben ser alentadas e incentivadas a designar más de un auditor legal o sociedad de auditoría que lleve a cabo su auditoría legal.

A su vez, el Informe de la Comisión Nacional del Mercado y de la Competencia sobre el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (IPN/CNMC/007/19), considera que el futuro Reglamento de la Ley de Auditoría «debe hacer uso del mecanismo de auditorías conjuntas» como mecanismo de fomento de la competencia, y de entrada de operadores de tamaño pequeño y mediano y de nuevos operadores, atribuyendo como ventaja el incremento de la calidad de las auditorías.

flexibilizando las que pueden realizar los grupos de auditores. En todo caso, se asegura la calidad y adecuación de la formación a impartir al tener que cumplir los requisitos y criterios que se definan por la Resolución del ICAC, como se viene haciendo hasta la fecha.

### 3.2.9. Garantía financiera

La novedad que habría que resaltar consiste precisamente en el incremento del importe mínimo de garantía financiera exigida, que no había sido actualizada desde su redacción originaria (1991), lo que resulta justificada para asegurar una mayor protección de terceros de forma adecuada y proporcionada al crecimiento en la facturación experimentada desde entonces. No cabe esperar que suponga un coste significativo para los auditores, puesto que en la mayoría de los casos las pólizas colectivas suscritas a través de las corporaciones representativas de auditores cuentan con una cobertura mayor al mínimo exigido que se incrementa.

## 3.3. Aspectos previos al inicio del ejercicio

### 3.3.1. Acceso al ejercicio: requisitos de formación teórica y práctica

Únicamente cabe destacar dos novedades que flexibilizan los requisitos actuales:

- Por una parte, y al igual que para impartir formación continuada, el hecho de que los cursos de formación teórica exigidos para el acceso se puedan impartir también por los centros de formación superior acreditados por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación u organismo equivalente del ámbito autonómico, siempre que sean reconocidos por el ICAC, y de acuerdo con los criterios que este fije mediante resolución necesarios para garantizar la calidad e idoneidad de la formación a impartir.
- Por otra parte, se permite incrementar el tiempo de formación práctica que pueda realizarse antes de la terminación del programa de enseñanza teórica, a efectos del cómputo exigido para el referido acceso.

### 3.3.2. Registro Oficial de Auditores de Cuentas

La novedad más destacable que incorpora se refiere a que este registro público informará de aquellos auditores de cuentas y sociedades de auditoría que auditen las cuentas anuales o estados financieros de las entidades de interés público.

Por otra parte, se prevé que los listados de auditores que el ICAC debe remitir a efectos de designaciones por registrador mercantil u órgano judicial, incluyan, además de las socie-



dades de auditoría, a aquellos auditores de cuentas ejercientes que hayan manifestado expresamente su voluntad de estar incluidos en las citadas relaciones y que estén en situación que les permita ejercer la actividad de auditoría de cuentas (a diferencia del régimen anterior en el que se aplicaba el consentimiento tácito, cambio justificado por la normativa de protección de datos personales).

### 3.4. Auditores de entidades de interés público<sup>10</sup>

Con motivo de la **mayor relevancia económica** que comportan estas auditorías, de la necesidad de mayor protección de los usuarios, y en sintonía con el régimen diferenciado impuesto por la normativa europea, en el nuevo reglamento se imponen, entre otros, requisitos más restrictivos en relación con el deber de independencia (que se concretan con mayores parámetros incorporados para superar el «test de significatividad»); se precisa el contenido del informe anual de transparencia que deben publicar (ya obligatorio desde 2011, al precisar el detalle de ciertos servicios y honorarios a informar); se enumeran las actuaciones a realizar con las comisiones de auditoría; se precisa el plazo en el que deben cumplimentarse las obligaciones de comunicación a las autoridades supervisoras de las entidades de interés público; y se desarrollan los requisitos mínimos que debe reunir su estructura organizativa, si bien estos no se configuran como requisitos que deban cumplirse para poder ser autorizado *ex ante* para realizar este tipo de auditoría.

### 3.5. Consideraciones por razón de tamaño

Siguiendo la normativa comunitaria, la ley ya contemplaba ciertas habilitaciones para reducir los costes de transacción de la actividad. Ahora bien, la concreción de dichas ha-

<sup>10</sup> Con la nueva regulación, se califican como entidades de interés público:

- a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas.
- b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.
- c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.
- d) Las fundaciones bancarias, los establecimientos financieros de crédito, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.
- e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.
- f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

bilitaciones debía sujetarse a un análisis ponderado de equilibrio entre la simplificación pretendida para el ejercicio de la actividad auditora y la función de interés público de esta actividad. Sobre la base del mayor peso de esta función, se han incorporado medidas en relación con la organización interna de los auditores (cuyos procedimientos y documentación pueden ser proporcionados y adecuados a su estructura y dimensión del auditor, y acorde con las características, volumen y complejidad de los trabajos de auditoría, pudiendo ser menos formales), con las normas de concentración de honorarios (con normas especiales para los auditores de nuevo acceso y auditores pequeños) y las inspecciones a realizar por el ICAC (no exigiéndose periodicidad mínima en su realización para quienes auditen solo entidades pequeñas o de auditoría voluntaria).

### 3.6. Aspectos posteriores a la realización del ejercicio: supervisión

En materia de supervisión pública, podrían agruparse las modificaciones que se incorporan en tres grupos en función de la razón principal que la justifica.

- a) Así, destacan las siguientes modificaciones incorporadas por razones de *transparencia*:
  - Se regula el contenido del informe de inspección que puede publicar el ICAC en relación con las inspecciones realizadas sobre los auditores de entidades de interés público, lo que permitirá dar a conocer al público el compromiso y nivel de calidad contrastado de los procedimientos que aplican estos auditores.
  - Se eleva a cinco años el periodo de publicidad de las sanciones, para ajustarse al mínimo previsto en la Directiva 2014/56/UE.
- b) En el segundo grupo se destacan las incluidas por motivos de *seguridad jurídica*, principalmente en el régimen de infracciones y sanciones.

En particular, se concretan los elementos que integran algunas de las conductas tipificadas legalmente como infracciones, principalmente aquellas que se incorporaron *ex novo* en la Ley 22/2015. Así, entre otras, se delimitan las circunstancias en las que se considera que el informe adicional para la Comisión de Auditoría de la entidad auditada y el informe anual de transparencia publicado por los auditores de entidades de interés público tienen un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto (infracciones muy graves o graves en función de los criterios legales fijados); las circunstancias en las que se considera que la información remitida al ICAC es sustancialmente incorrecta o incompleta (infracción grave); así como las situaciones en las que se considera incumplida la obligación de comunicar a las

entidades supervisoras de las entidades auditadas determinadas circunstancias (infracción grave).

Asimismo, y para reforzar el cumplimiento de la obligación de la ley de disponer de recursos necesarios y adecuados para realizar el trabajo de auditoría según su complejidad y dimensión, se precisa que su ausencia podría ser un incumplimiento de las normas de auditoría con posible efecto significativo en el informe de auditoría (infracción grave).

c) Y finalmente, el tercer grupo, en el que se resaltan las que se recogen para una *mejora en las labores de supervisión* del ICAC, tales como las que siguen:

- La obligación de que las comunicaciones de los auditores con el ICAC se realicen de forma telemática a través de las respectivas direcciones electrónicas habilitadas únicas.
- La información anual a remitir por los auditores al ICAC, pieza fundamental para poder planificar adecuadamente la función supervisora. A destacar, el mayor detalle de información a proporcionar en relación con los servicios prestados a las entidades vinculadas a la entidad auditada por quienes pertenecen a la red del auditor, así como con los servicios que se prestan entre auditores.
- La facultad del ICAC para exigir información actualizada a los efectos de, por un lado, elaborar la lista de auditores que debe publicar para el proceso obligatorio de selección de auditor y, por otro, preparar los informes de evolución de mercado, cuestiones ambas exigidas por el Reglamento (UE) n.º 537/2014.
- Mecanismos que refuerzan la colaboración del ICAC con la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública que permita el intercambio de la información necesaria, en particular, para el ejercicio de las funciones atribuidas a esta Dirección en relación con el nombramiento de auditores y fijación de honorarios (que corresponde al registrador mercantil en los casos de designación por este) y para permitir el acceso al ICAC a la información de la base de datos de titularidad real. También se contiene una habilitación normativa para la encomienda de gestión para la tramitación de los expedientes sancionadores por el incumplimiento de la obligación de depósito de cuentas<sup>11</sup> que tiene atribuida legalmente el ICAC en favor de la citada Dirección.

<sup>11</sup> La disposición adicional undécima del Real Decreto que aprueba el Reglamento, sobre el régimen sancionador aplicable al incumplimiento de la obligación de depositar las cuentas anuales en el Registro Mercantil, precisa el plazo para la tramitación del procedimiento sancionador, que será de 6 meses (frente a los 3 actuales), y los criterios para la imposición de las sanciones por tal incumplimiento.

## 4. Entrada en vigor

El reglamento contempla una entrada en vigor que comenzó el pasado 1 de febrero. Sin embargo, para gran parte de los aspectos que se incorporan como novedosos, se difiere esta entrada en vigor a fechas concretas o a hitos determinados, permitiendo así un periodo de tiempo que facilite el tránsito al nuevo marco, necesario en gran medida para diseñar e implementar los procedimientos y mecanismos nuevos exigidos. Así:

- A partir de *1 de julio de 2021*, será aplicable la nueva cuantía mínima exigida de garantía financiera.
- A partir de *1 de julio de 2022*, y en relación con las auditorías de cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha –es decir, considerando que coincidiera con el año natural, a *las auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2022*–, serán exigible las normas referidas a la organización interna, a los sistemas para la conservación de la documentación y generación del archivo electrónico y a la estructura organizativa de auditores de entidades de interés público.
- Las normas sobre informe de auditoría, contrato de auditoría, auditorías de cuentas consolidadas e independencia, que modifiquen el régimen anterior, se aplicarán a las auditorías que se realicen sobre las cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a la entrada en vigor; esto es, considerando que coincidiera con el año natural, a *las auditorías de las cuentas anuales del ejercicio 2021*.
- Finalmente, hasta que no se firmen nuevos contratos de auditoría o se prorroguen con posterioridad a la entrada en vigor, no se aplicarán las normas sobre estimación de honorarios en función del esfuerzo de auditoría y de prohibición de afectación por servicios distintos.

Por consiguiente, se matiza y suaviza tan *repentina* entrada en vigor en la medida en que la regulación postergada coincide precisamente con aquella que incorpora los cambios más relevantes.

## 5. Reflexiones

Con la nueva norma se pretende dotar de mayor seguridad jurídica a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, de modo que contribuya a afianzar su calidad y a una mayor protección del interés público al que sirve. Viene así a completar el citado marco jurídico, con la única excepción –no por ello, menos importante– en relación con la

organización interna, para lo que habrá que esperar a las resoluciones del ICAC que complementen las disposiciones legales y reglamentarias<sup>12</sup>.

El Dictamen 417/2020 del Consejo de Estado emitido sobre el proyecto

[...] valora muy favorablemente el proyecto de Reglamento de desarrollo de la LAC, [...]. El proyecto de Reglamento viene a introducir aspectos positivos en relación con la transparencia y la credibilidad de la información financiera y clarifica, en gran medida, buena parte del articulado de la Ley 22/2015 [...].

Dicha reforma es deseada por esperada y necesaria, porque va a permitir una efectiva e íntegra aplicación de las exigencias derivadas de la Ley 22/2015 y, por ende, de la normativa comunitaria. Ello permitirá asegurar que las auditorías se realicen con calidad, y con ello, recuperar la confianza de la información que se audita. Precisamente, en el actual contexto, va a ser necesario contar con información fiable y transparente, para recuperar la confianza en un entorno pleno de incertidumbre y para facilitar una mejor toma de decisiones que favorezca la recuperación.

El nuevo reglamento va a poder permitir que los auditores cumplan con su función de interés público en la generación de confianza y en la resolución de los problemas y retos derivadas de la situación generada por la pandemia, contribuyendo a poner en **valor su rol y servicio a la economía y sociedad en general**. No debe olvidarse que, junto con la opinión que recogen en los informes de auditoría sobre si las cuentas anuales auditadas reflejan la imagen fiel de la situación y resultados de la entidad, los auditores también realizan útiles aportaciones para la mejora de su gestión al comunicar las debilidades en los sistemas de control interno que detectan. Las correcciones o remediaciones de mejora que incorporan las entidades, a raíz de la actuación de los auditores, fortalecen los sistemas internos de las empresas en su función de identificar y evitar incorrecciones, mejorando su solidez. Al mejor y más eficaz cumplimiento de estas acciones, contribuirán sin duda alguna las distintas medidas que, junto con la Ley 22/2015, incorpora el reglamento recién aprobado.

---

<sup>12</sup> Dichas resoluciones deberían estar aprobadas con la antelación suficiente para garantizar que los auditores puedan tener implementados sus sistemas una vez finalizado el periodo transitorio que otorga el reglamento.

## Referencias bibliográficas

Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Dictamen 417/2020 del Consejo de Estado. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2020-417>.

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, por la que se modificaba la citada Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CEE del Consejo.

Reglamento (UE) n.º 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público.

Informe de la Comisión Nacional del Mercado y de la Competencia sobre el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. <https://www.cnmc.es/expedientes/ipncnmc00719-1>.

Consulta 2 publicada del BOICAC n.º 118/junio 2019, «Sobre la actuación del auditor de cuentas y la emisión de su informe de auditoría en relación con el informe de gestión cuando este se presenta de forma voluntaria junto a las cuentas anuales» (NFC072277).

Consulta 2 publicada del BOICAC n.º 113/marzo 2018, «Sobre la actuación del auditor de cuentas en relación con la información no financiera y sobre política de diversidad y otros aspectos que se incluye en determinados casos en el informe de gestión» (NFC068408).

Consulta 1 publicada en BOICAC n.º 110/junio 2017, «En relación con la auditoría de las cuentas anuales de determinadas entidades (asociaciones no declaradas de interés público, colegios profesionales), en las que la normativa que les resulta de aplicación, según su naturaleza jurídica, no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación» (NFC065767).

Consulta 1 publicada en el BOICAC n.º 105/marzo 2016, «Sobre auditoría de cuentas de estados financieros correspondientes a determinadas entidades que carecen de marco normativo de información financiera establecido para su elaboración» (NFC058498).