

Consultas ICAC Auditoría - Febrero 2020

1. CONSULTA 1	1
SOBRE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA REGULADORA DE LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN EL ÁMBITO DE UN TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS.	
2. CONSULTA 2	6
SOBRE LA OBLIGACIÓN DE LOS AUDITORES DE CUENTAS DE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO DE PUBLICAR EL INFORME DE TRANSPARENCIA REGULADO EN EL ARTÍCULO 13 DEL REGLAMENTO (UE) Nº 537/2014.	
3. CONSULTA 3	10
SOBRE LA POSIBILIDAD DE FIRMAR LOS INFORMES DE AUDITORÍA DE CUENTAS MEDIANTE FIRMA ELECTRÓNICA.	

1. CONSULTA 1

SOBRE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA REGULADORA DE LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES EN EL ÁMBITO DE UN TRABAJO DE AUDITORÍA DE CUENTAS.

Situación planteada

La cuestión planteada se refiere a si los auditores de cuentas en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas se ven afectados por lo dispuesto en la normativa reguladora de la protección de datos de carácter personal.

Consideraciones:

1.- La protección de datos de carácter personal se encuentra regulada en el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE sobre esta materia (Reglamento general de protección de datos, en adelante RGPD), y la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (en adelante, LOPDP).

Dicha regulación es aplicable al tratamiento total o parcialmente automatizado de datos personales, así como al tratamiento no automatizado de datos personales contenidos o destinados a incluir en un fichero, de conformidad con el ámbito de aplicación de dicha normativa establecida en el artículo 2 del RGPD y en las definiciones que a tal efecto se establecen en el artículo 4, apartados 1 y 2, de dicho Reglamento.

2.- Por otra parte, tanto la Directiva 2014/56/UE, de 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales, como el Reglamento

(UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público, contienen menciones expresas a que en el ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas debe tenerse en cuenta y aplicarse lo dispuesto en la normativa reguladora de la protección de datos de carácter personal, de forma que resulta necesario compatibilizar ambas regulaciones, la específica en materia de auditoría de cuentas y la general en materia de protección de datos. Así:

La Directiva citada, en su considerando 9 y en su artículo 23, establece:

“Considerando (9)

Es importante que los auditores legales y las sociedades de auditoría respeten la vida privada y la protección de los datos de sus clientes. Deben, por lo tanto, regirse por unas normas estrictas de confidencialidad y secreto profesional que, sin embargo, no deben impedir la correcta aplicación de la presente Directiva y del Reglamento (UE) no 537/2014 ni la cooperación con el auditor del grupo durante la auditoría de los estados financieros consolidados cuando la empresa matriz esté domiciliada en un tercer país, siempre que se cumpla lo dispuesto en la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (1). No obstante, dichas normas no deben permitir que el auditor legal o la sociedad de auditoría coopere con las autoridades de terceros países fuera de los canales de cooperación previstos en el capítulo XI de la Directiva 2006/43/CE. Dichas normas de confidencialidad deben aplicarse asimismo a todo auditor legal o sociedad de auditoría que deje de participar en una tarea de auditoría específica.”

Artículo 23

Confidencialidad y secreto profesional

1. Los Estados miembros se asegurarán de que toda la información y documentos a los que tenga acceso el auditor legal o la sociedad de auditoría al realizar una auditoría legal estén protegidos por normas adecuadas de confidencialidad y secreto profesional.

2. Las normas de confidencialidad y secreto profesional relativas a los auditores legales o las sociedades de auditoría no impedirán la aplicación de las disposiciones de la presente Directiva o del Reglamento (UE) no 537/2014.

(..)

5. ... (párrafo final) La transmisión de información al auditor del grupo radicado en un tercer país deberá hacerse en cumplimiento de lo dispuesto en el capítulo IV de la Directiva 95/46/CE y de las normas nacionales aplicables en materia de protección de datos personales.

El citado Reglamento (UE), en su considerando 11 y en el artículo 35 establecen lo siguiente:

“Considerando (11)

La Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (1) debe regular el tratamiento de los datos personales realizado en los Estados miembros en el marco del presente Reglamento y dicho tratamiento de los datos personales tiene que estar sujeto a la supervisión de las autoridades competentes de los Estados miembros, y en particular de las autoridades públicas independientes designadas por estos. Todo intercambio o

transmisión de información efectuado por las autoridades competentes debe cumplir las disposiciones sobre transferencia de datos personales establecidas en la Directiva 95/46/CE.”

“Artículo 35. Protección de datos personales

1. Los Estados miembros aplicarán la Directiva 95/46/CE al tratamiento de los datos de carácter personal que se efectúe en los Estados miembros en virtud del presente Reglamento.

2. Se aplicará lo dispuesto en el Reglamento (CE) no 45/2001 al tratamiento de los datos de carácter personal realizado por la COESA, la AEVM, la ABE y la AESPJ en el marco del presente Reglamento y de la Directiva 2006/43/CE.

Por su parte, el artículo 59 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 11517/2011, de 31 de octubre, también recoge el sometimiento a la normativa reguladora de la protección de datos personales del tratamiento de dichos datos llevados a cabo por el auditor de cuentas como consecuencia del ejercicio de su actividad. Así:

“Artículo 59. Protección de datos de carácter personal.

El tratamiento de datos de carácter personal llevado a cabo por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría como consecuencia del ejercicio de su actividad, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal y sus disposiciones de desarrollo.

En la conservación de los datos a la que se refiere el artículo anterior, los auditores de cuentas y sociedades de auditoría implantarán las medidas de seguridad previstas en la normativa de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre.

En el supuesto en que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría externalizase los servicios de conservación y custodia de la documentación deberá darse cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica 15/1999.”

Es decir, desde la perspectiva de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas se impone a los auditores de cuentas la obligación de aplicar lo establecido en la normativa de protección de datos personales cuando, en el desarrollo de un trabajo de auditoría de cuentas, se traten datos personales, sin que, por otra parte, dicha normativa de protección de datos personales pueda impedir la aplicación de lo exigido por la normativa de auditoría de cuentas.

La base de legitimación para el tratamiento de datos personales se encuentra en el artículo 6.1, apartado e), del RGPD, por cuanto dicho tratamiento de datos personales, en el caso de que la información auditada los contuviese, podría entenderse como necesario para el cumplimiento de una misión realizada en “interés público” o “función de interés público”, dada la configuración que de la auditoría de cuentas han realizado tanto las Directivas y Reglamentos comunitarios, como la LAC. Adicionalmente, la base de legitimación podría encontrarse también en lo dispuesto en el artículo 6.1.b) del RGPD, por cuanto hay tratamientos de datos personales necesarios para

la ejecución del contrato de auditoría o a las actividades de formación continuada. A estos efectos, la base de dicho tratamiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 6.3 RGPD, vendría establecida por el Derecho de la Unión Europea (Directiva 2006/46/UE y Reglamento 537/2014), y la normativa reguladora nacional de la actividad de auditoría de cuentas de desarrollo, que contienen disposiciones específicas que regulan deberes de secreto y confidencialidad, de conservación y custodia, plazos de conservación de datos, limitaciones de uso, etc. En cualquier caso la citada normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas se remite igualmente a la regulación de protección de datos personales contenida en el RGPD y en la LOPDP, a las que habrá de estarse en todo caso.

3.- En este mismo sentido se ha pronunciado la Agencia Española de Protección de Datos (autoridad supervisora de esta materia en España), indicando que los auditores de cuentas, como cualquier otra persona física o jurídica, están sometidos a la normativa reguladora de protección de datos cuando, en la realización de sus trabajos de auditoría de cuentas, traten datos de carácter de personal, de conformidad con las definiciones de “datos personales” y “tratamiento” establecidas en el artículo 4, apartados 1 y 2, del RGPD, respectivamente. Y en estos casos, la sujeción de los auditores de cuentas a la normativa reguladora de protección de datos lo será en calidad de “responsables de tratamiento”, dado que determinan los fines y medios del tratamiento de los datos personales en el transcurso de su trabajo de auditoría de cuentas y son independientes de la entidad auditada en la realización de su trabajo, sin que dicho tratamiento se efectúe de ningún modo por cuenta de la entidad auditada, cumpliendo así los términos de la definición establecida en el artículo 4.7 del RGPD.

En consecuencia, hay que entender que en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas los auditores de cuentas en la medida en que traten datos de carácter personal, en el tratamiento de dichos datos, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encontrarán sometidos a lo dispuesto en el RGPD y la LOPDP, y tal sujeción lo será en calidad de “responsable del tratamiento”, por los motivos indicados anteriormente.

4. En este sentido, de acuerdo con lo establecido en los artículos 24 y 25 del RGPD y los artículos 28 y siguientes de la LOPD, referentes a las obligaciones generales y responsabilidad de los responsables de tratamiento de datos, los auditores de cuentas deberán adoptar las medidas técnicas y organizativas apropiadas, atendiendo a la naturaleza, ámbito, contexto y fines del tratamiento.

A este respecto, deben establecerse las medidas de seguridad necesarias, habida cuenta del estado de la tecnología, los costes de aplicación, la naturaleza, alcance, contexto y fines del tratamiento y los riesgos para los derechos y libertades de las personas físicas, a fin de respetar y proteger los intereses y derechos fundamentales del interesado, de conformidad con lo establecido en el RGPD y la LOPDP, y sin olvidar la implantación de las medidas apropiadas para atender, en tiempo y forma, las posibles peticiones de ejercicio de derechos que formulen los interesados.

Las medidas organizativas serán las que, a juicio del auditor, resulten más apropiadas en el contexto de su propia organización y los trabajos de auditoría que realice. Debe tenerse en cuenta

que el tratamiento de los datos debe ser proporcional al objetivo perseguido, respetar en lo esencial el derecho a la protección de datos y establecer medidas adecuadas para proteger los intereses y derechos de los interesados.

Hay que advertir, por otra parte, de que las obligaciones como responsable de tratamiento se basan en un principio de responsabilidad proactiva que debe documentarse para ser capaz de demostrarla, según el artículo 5.2 el RGPD. Dicha responsabilidad proactiva incluye un abanico de medidas tales como la elaboración de un registro de actividades de tratamiento, la realización de un análisis de riesgos, la revisión de las medidas de seguridad a la luz de los resultados del análisis de riesgos, el establecimiento de mecanismos y procedimientos para notificar quebras de seguridad, la realización, en su caso, de una evaluación de impacto en la protección de datos y la designación, en su caso, de un Delegado de protección de datos. Adicionalmente, deberán actualizarse los formularios informativos sobre el tratamiento de datos a las previsiones del RGPD, así como los mecanismos y procedimientos para el ejercicio de los derechos reconocidos en dicha norma y, elaborar una política de privacidad.

Asimismo, en el supuesto en que los auditores de cuentas externalizasen alguno o algunos de los aspectos de un trabajo de auditoría de cuentas, en su condición de “responsable de tratamiento”, deberán establecerse los procedimientos oportunos para dar cumplimiento a lo dispuesto en el RGPD y en la LOPDP en relación con dichos agentes externos y la custodia y conservación de la documentación correspondiente, los cuales tendrán la condición de encargados de tratamiento. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el RGPD exige un deber específico de diligencia en la selección de los encargados del tratamiento en lo que respecta al tratamiento de datos personales y que dichas prestaciones de servicios han de vincularse a través de un contrato que establezca garantías suficientes, debiendo adaptarse los contratos ya existentes en los plazos previstos en la Disposición transitoria quinta de la LOPDP. En dicha disposición se prevé que dichos contratos mantendrán su vigencia hasta la fecha de vencimiento señalada en los mismos y, en caso de haberse pactado de forma indefinida, hasta el 25 de mayo de 2022. En la hoja de ruta señalada a continuación se incluye un enlace para facilitar la adaptación de los contratos al RGPD.

5. Conviene advertir que la Agencia Española de Protección de Datos en su página web facilita información sobre la hoja de ruta a seguir para la adaptación al RGPD, a través de este enlace:

<https://www.aepd.es/media/infografias/infografia-adaptacion-rgpd-sector-privado.pdf>

Asimismo, en dicha hoja de ruta se recogen enlaces adicionales a guías prácticas e informaciones útiles para la aplicación de diversas medidas de cumplimiento.

Esta Agencia ha publicado en su página web numerosas guías, tanto generales como sectoriales, que indican los criterios a seguir en los distintos aspectos de la aplicación de la normativa de protección de datos para su adecuado cumplimiento entre las que se encuentra la “Guía del RGPD para responsables del tratamiento” que podría facilitar al auditor el cumplimiento de la normativa de protección de datos en su calidad de responsable. Asimismo, en esta página web, se ofrecen diferentes herramientas, entre las que se encuentra el canal INFORMA_RGPD, que tiene como finalidad prestar soporte en aquellas dudas y cuestiones que puedan derivarse de la aplicación del RGPD.

6. Por último, debe advertirse que, tal y como se prevé en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, las obligaciones derivadas de las normas de confidencialidad y secreto profesional, así como de las de protección de datos, no podrán ser argumentadas como justificativas de la no aplicación de lo exigido por las citadas normas de auditoría de cuentas en la realización del trabajo de auditoría. En este sentido y a tales efectos, debe recordarse que la citada normativa reguladora ya prevé las actuaciones a realizar por el auditor en los supuestos en que se pudieran producirse impedimentos o limitaciones a la realización de pruebas o procedimientos de auditoría en el desarrollo de cualquier trabajo de auditoría de cuentas, entre las que se incluirían las que hipotéticamente surgieran de las citadas normas de confidencialidad o de protección de datos. como por ejemplo las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), sobre Informes, integrantes de la serie NIA-ES 700 a 720, y en particular la NIA-ES 705 “Opinión Modificada en el Informe Emitido por un Auditor Independiente”.

Conclusiones

7.- Atendiendo a las consideraciones anteriores, este Instituto entiende que **si los auditores de cuentas en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas tratan o pueden tratar datos de carácter personal, el tratamiento de dichos datos, incluido el de los datos contenidos en los documentos o papeles de trabajo utilizados para tal fin, se encuentra sometido a lo dispuesto en el RGPD y la LOPDP, actuando los auditores en calidad de “responsable del tratamiento”.**

A estos efectos, los auditores de cuentas deberán adoptar las medidas de organización interna necesarias para dar cumplimiento a las obligaciones derivadas de la aplicación de la normativa sobre protección de datos en el desarrollo de sus trabajos de auditoría de cuentas para proteger los intereses y derechos de los interesados, y sin que lo dispuesto en la normativa de protección de datos, o en la de confidencialidad y secreto profesional, pueda aducirse como impedimento a la aplicación de lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

8.- Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

2. CONSULTA 2

SOBRE LA OBLIGACIÓN DE LOS AUDITORES DE CUENTAS DE ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO DE PUBLICAR EL INFORME DE TRANSPARENCIA REGULADO EN EL ARTÍCULO 13 DEL REGLAMENTO (UE) Nº 537/2014.

Situación planteada

La consulta planteada se refiere a la obligación de publicar el informe anual de transparencia por parte de un auditor de cuentas de una entidad de interés público (en adelante, EIP), y por cuánto tiempo debe mantenerse publicado dicho informe, en el caso siguiente:

- Se trata de un auditor de cuentas de una EIP, que viene auditando las cuentas anuales de dicha entidad, realizando la auditoría correspondiente al ejercicio X (ejercicio de año natural) y emitiendo el correspondiente informe de auditoría de dichas cuentas anuales en el mes de abril del ejercicio X+1.
- En el mes de octubre del ejercicio X+1 la entidad en cuestión deja de tener la consideración de EIP.
- El auditor no audita ninguna otra entidad que tenga la consideración de EIP.

El auditor se cuestiona en este caso cuando decae su obligación de publicar el informe anual de transparencia, y el periodo de tiempo en el que debe mantener en su página web los informes anuales de transparencia ya publicados.

Consideraciones:

1.- En relación con esta cuestión debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas siguiente:

a.- El artículo 13 del RUE, relativo al informe anual de transparencia y su publicación, establece lo siguiente:

“Artículo 13. Informe de transparencia

1. Los auditores legales o sociedades de auditoría que realicen auditorías legales de entidades de interés público publicarán, un informe anual de transparencia en un plazo máximo de cuatro meses después del cierre del ejercicio. Dicho informe de transparencia se publicará en el sitio de internet del auditor legal o la sociedad de auditoría y estará disponible en el mismo durante un plazo mínimo de cinco años a partir de la fecha de su publicación en el sitio de internet. Si el auditor legal es un empleado de una sociedad de auditoría, las obligaciones que establece el presente artículo recaerán en la sociedad de auditoría.

El auditor legal o la sociedad de auditoría podrá actualizar su informe anual de transparencia después de publicado. En este caso, el auditor legal o la sociedad de auditoría indicará que se trata de una versión actualizada del informe, y la versión original del mismo deberá seguir estando disponible en el sitio de internet.

Los auditores legales y las sociedades de auditoría deberán notificar a las autoridades competentes la publicación en el sitio de internet del informe de transparencia, o la actualización del mismo cuando proceda.

2. *El informe anual de transparencia contendrá como mínimo lo siguiente:*

(..)”

b.- En el Capítulo IV del Título I de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), *“De la auditoría de cuentas en entidades de interés público”*, se regula la auditoría de este tipo de entidades en España, y, concretamente, el artículo 37 trata del informe anual de transparencia. Dicho artículo se remite al artículo 13 del RUE en cuanto a la obligación de publicar el informe anual de transparencia en su página web por los auditores de cuentas de EIP en España y al contenido de dicho informe, estableciendo determinadas precisiones y particularidades a este respecto. Básicamente se refieren a algunos aspectos de su contenido, previendo incluso la posibilidad de su desarrollo mediante resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, así como a la obligación de informar a este Instituto de dicha publicación o actualización, en su caso, en la forma y plazo que se determine reglamentariamente.

c.- Por otra parte, hay que recordar que los apartados 3 y 4 del artículo 8 de la LAC, prevén como información que debe contener el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, entre otra, la referente a la dirección de página web de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.

2.- De conformidad con lo dispuesto en la citada normativa, en relación con la obligación de publicar el informe anual de transparencia por parte de los auditores de cuentas de EIP, se deduce lo siguiente:

a.- La obligación de publicar el informe anual de transparencia afecta únicamente a los auditores de cuentas que hayan realizado trabajos de auditoría de cuentas de entidades consideradas EIP en el ejercicio económico precedente. Es decir, los auditores de cuentas que en un determinado ejercicio X hayan realizado algún trabajo de auditoría de cuentas de una entidad considerada EIP, tendrán la obligación de publicar en el ejercicio siguiente X+1, el informe anual de transparencia. En este sentido, ha de entenderse que el trabajo se ha realizado cuando se ha concluido con la emisión del informe de auditoría.

Y en sentido contrario, cuando un auditor de cuentas en un ejercicio económico – ejercicio Y- no haya realizado ningún trabajo de auditoría de cuentas a una entidad considerada EIP, y por lo tanto no tendrá obligación de publicar el informe anual de transparencia en relación con dicho ejercicio Y en el ejercicio Y+1.

b.- El informe anual de transparencia debe publicarse en la página web del auditor y en relación con cada ejercicio social del auditor en el que haya realizado algún trabajo de auditoría de cuentas de una EIP. En cada informe anual de transparencia deben incluirse, entre otros, datos referentes a la actividad de auditoría realizada en el ejercicio cerrado precedente (volumen de negocios, entidades auditadas, etc.), como, por ejemplo, *“una lista de las entidades de interés público para las cuales el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría haya realizado auditorías legales durante el ejercicio precedente”* (artículo 13.2.f) del RUE).

c.- La publicación de cada informe anual de transparencia debe efectuarse en el plazo máximo de cuatro meses desde el cierre del ejercicio económico del auditor. Después de publicado el informe de transparencia, éste puede ser actualizado; debiendo indicarse, en ese caso, que se trata de una versión actualizada y mantenerse disponible la versión original en la página web igualmente.

d.- Cada informe anual de transparencia publicado debe mantenerse disponible en la página web del auditor durante un plazo mínimo de cinco años a partir de la fecha de su publicación. Es decir, si se ha publicado en el mes de abril del ejercicio X+1, dicho informe debe mantenerse como mínimo hasta el mes de abril del ejercicio X+6, con independencia de si en los ejercicios posteriores a la publicación el auditor ya no realiza auditorías de EIP o la entidad auditada pierde la condición de EIP.

Conclusiones

3.- De acuerdo con lo indicado anteriormente, en relación con el caso concreto planteado, - en el que el auditor emitió un informe de auditoría sobre las cuentas anuales de una entidad EIP en el mes de abril del ejercicio x+1 (respecto a las cuentas anuales del ejercicio X de la EIP), dicha entidad dejó de ser EIP en el mes de octubre de dicho ejercicio X+1 y el auditor no auditaba ninguna otra entidad EIP, debe concluir lo siguiente:

a.- Teniendo en cuenta que la obligación de publicar el informe anual de transparencia en un determinado ejercicio surge del hecho de haber realizado un trabajo de auditoría de una EIP en el ejercicio económico precedente del auditor y que el auditor debe publicar cada informe anual de transparencia dentro de los cuatro primeros meses siguientes al cierre de su ejercicio económico (que entendemos coincide en este caso con el año natural), **en el supuesto planteado la publicación del informe anual de transparencia deberá producirse en ejercicio X+2 al haber realizado una trabajo de auditoría de los estados financieros de una EIP durante el ejercicio X+1 por haberse emitido el informe de auditoría en este ejercicio (sobre las cuentas anuales del ejercicio X)**. Y ello independientemente de que la entidad auditada pudiera perder o no la consideración de EIP con posterioridad a la fecha de la emisión del informe de auditoría, puesto que las cuentas anuales de la entidad a auditar correspondían a una EIP en el ejercicio económico al que venían referidas dichas cuentas, y el trabajo de auditoría se realizó en el ejercicio X+1, con arreglo a las normas aplicables a una auditoría de EIP.

b.- En este mismo supuesto, **en el ejercicio X+3 decaerá la obligación de este auditor de cuentas de publicar el informe de transparencia, siempre que en el ejercicio X+2 no haya realizado ningún trabajo de auditoría de cuentas de una EIP.**

c.- Cada informe anual de transparencia publicado deberá mantenerse disponible en la página web durante cinco años desde la fecha de su publicación; es decir, en el caso planteado de publicación del informe en abril del ejercicio X+2, éste deberá mantenerse hasta abril del ejercicio X+7.

4.- Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

3. CONSULTA 3

SOBRE LA POSIBILIDAD DE FIRMAR LOS INFORMES DE AUDITORÍA DE CUENTAS MEDIANTE FIRMA ELECTRÓNICA.

Situación planteada

La cuestión planteada se refiere a si el informe de auditoría debe firmarse necesariamente de forma manuscrita o puede firmarse electrónicamente, y en este último caso si el régimen aplicable previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría y responsabilidad son los mismos.

Consideraciones:

1.- En relación con esta cuestión, debe indicarse, en primer lugar, que la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas exige que el informe de auditoría de cuentas sea firmado por el auditor responsable del trabajo realizado, pero sin distinguir o especificar si la firma deba ser manuscrita o en formato electrónico. Así:

a.- La Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC), en su artículo 5, establece lo siguiente:

“5.1. El informe de auditoría de las cuentas anuales es un documento mercantil que deberá incluir, como mínimo, el siguiente contenido:

(...)

g) Fecha y firma de quien o quienes lo hubieran realizado. La fecha del informe de auditoría será aquella en que el auditor de cuentas y la sociedad de auditoría han completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales.

(...)

5.3. El informe de auditoría de cuentas anuales será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá estar firmado por éstos.”

Por otra parte, en el caso de sociedades de auditoría, el artículo 11.3 de la LAC, sobre “Sociedades de Auditoría”, dice lo siguiente:

“La dirección y firma de los trabajos de auditoría realizados por una sociedad de auditoría de cuentas corresponderá, en todo caso, a uno o varios auditores de cuentas que pueden ejercer la actividad de auditoría en España y que estén designados por la sociedad de auditoría como auditores principales responsables para realizar la auditoría, así como para firmar el informe en nombre de dicha sociedad.”

b.- A este respecto debe tenerse en cuenta que el régimen previsto en la LAC a estos efectos citado anteriormente, resulta de la trasposición la Directiva 2006/43/CE, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, que en su artículo 28.4 establece lo siguiente:

“El informe de auditoría irá firmado y fechado por el auditor legal. Cuando realice la auditoría legal una sociedad de auditoría, el informe de auditoría estará firmado al menos por el auditor o los auditores legales que la hayan realizado en nombre de la sociedad de auditoría. Cuando se hayan contratado simultáneamente los servicios de más de un auditor legal o sociedad de auditoría, el informe de auditoría irá firmado por todos los auditores legales, o al menos por los auditores legales que realicen la auditoría legal en nombre de cada una de las sociedades de auditoría. En circunstancias excepcionales, los Estados miembros podrán disponer que no haya que divulgar dichas firmas si la divulgación pudiera suponer una amenaza inminente e importante para la seguridad personal de cualquier persona.

En cualquier caso, se dará a conocer a las autoridades competentes pertinentes el nombre de la persona o personas afectadas.”

c.- Y en el supuesto de actuación conjunta de auditores, cuando son nombrados varios auditores conjuntamente para realizar un trabajo de auditoría de cuentas, el artículo 9 del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, establece lo siguiente:

“Cuando sean nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas, el informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe y quedarán sujetos a lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.”

d.- En las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación para España de las Normas Internacionales de Auditoría, publicadas mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 23 de diciembre de 2016, aplicables en la emisión de informes (serie 700), tampoco se hace una mención específica a si el informe de auditoría debe ser firmado de forma manuscrita o electrónica, únicamente se exige que sea firmado por el auditor o auditores responsables del trabajo de auditoría, debiendo incluir su nombre y número de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (en adelante, ROAC). Y, en el caso de sociedades de auditoría, también debe incluirse el nombre de la sociedad de auditoría y su número de inscripción en el ROAC.

En definitiva, atendiendo a lo dispuesto sobre esta cuestión en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas puede concluirse que los informes de auditoría de cuentas deben ser firmados obligatoriamente por los auditores de cuentas responsables del trabajo de auditoría, incluyendo su nombre y su número de ROAC. Y, en el supuesto de sociedades de auditoría tales datos corresponderán al auditor o auditores designados por la sociedad para actuar en su nombre como principales responsables del trabajo de auditoría e incluirán también el nombre y número de Registro de la sociedad de auditoría que los designó y por la que se actuó en su nombre. En ningún caso se especifica si tal obligación debe cumplimentarse de forma manuscrita o electrónica, ni que las exigencias normativas descritas resulten alteradas o afectadas por el hecho de que la firma se haga de forma electrónica.

2.- En relación con la firma electrónica y su posible utilización deben tenerse en cuenta las características y condiciones exigidas para ello por la normativa legal que resulta aplicable a esta

materia, la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica. De lo dispuesto en dicha ley respecto a la cuestión planteada interesa destacar el artículo 3, que distingue entre dos tipos de firma, en los siguientes términos:

“Artículo 3. Firma electrónica, y documentos firmados electrónicamente.

1. La firma electrónica es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante.

2. La firma electrónica avanzada es la firma electrónica que permite identificar al firmante y detectar cualquier cambio ulterior de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a que se refiere y que ha sido creada por medios que el firmante puede utilizar, con un alto nivel de confianza, bajo su exclusivo control.

3. Se considera firma electrónica reconocida la firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma.

4. La firma electrónica reconocida tendrá respecto de los datos consignados en forma electrónica el mismo valor que la firma manuscrita en relación con los consignados en papel.”

A este respecto, procede remitirse a la información de la propia página del portal del Gobierno sobre la firma electrónica, [https:// firma electrónica.gob.es](https://firmaelectronica.gob.es) a la fecha de esta consulta, de la que cabe destacar lo siguiente:

“Definición

La firma electrónica es un conjunto de datos electrónicos que acompañan o que están asociados a un documento electrónico y cuyas funciones básicas son:

- Identificar al firmante de manera inequívoca.*
- Asegurar la integridad del documento firmado. Asegura que el documento firmado es exactamente el mismo que el original y que no ha sufrido alteración o manipulación.*
- Asegurar el no repudio del documento firmado. Los datos que utiliza el firmante para realizar la firma son únicos y exclusivos y, por tanto, posteriormente, no puede decir que no ha firmado el documento.*

La Firma Electrónica Reconocida

Una firma electrónica reconocida debe cumplir las siguientes propiedades o requisitos:

- Identificar al firmante.*
- Verificar la integridad del documento firmado.*
- Garantizar el no repudio en el origen.*
- Contar con la participación de un tercero de confianza.*

- *Estar basada en un certificado electrónico reconocido.*
- *Debe de ser generada con un dispositivo seguro de creación de firma.*

Los 4 primeros puntos son posibles gracias al uso de las claves criptográficas contenidas en el certificado y a la existencia de una estructura de Autoridades de Certificación que ofrecen confianza en la entrega de los certificados. Pero según la Ley 59/2003, esos 4 puntos sólo nos ofrecen una firma avanzada.

Para que la firma electrónica sea equivalente a la manuscrita, es decir, que una Firma electrónica sea reconocida, debe además:

Estar basada en un Certificado Reconocido

El certificado debe haber sido reconocido por el Ministerio de Industria y Comercio como habilitado para crear firmas reconocidas y debe estar listado en su página web como tal.

Se pueden ver todos los certificados reconocidos por el MITyC en la dirección <https://sedeaplicaciones.minetur.gob.es/Prestadores>.

Son certificados reconocidos porque tanto el prestador que los emite como el contenido mismo del certificado, cumplen con los requisitos declarados en el Capítulo II de la Ley 59/2003 de firma electrónica sobre Certificados reconocidos....”.

En el caso de actuación conjunta de auditores, en principio, un mismo documento digital puede ser firmado al mismo tiempo por dos firmantes a la vez (dejando huella de la hora, minuto y segundo de firma del documento), mediante la utilización de una aplicación informática de firma que lo permita. A este respecto se puede encontrar información sobre la existencia de aplicaciones de firma electrónica que permiten firmar un documento offline. De esta manera se puede firmar, co-firmar y contra-firmar, además de realizar acciones como cifrado y descifrado de documentos. A estos efectos se proporciona el siguiente enlace del Portal de la Administración Electrónica:

https://firmaelectronica.gob.es/Home/Empresas/ComoFirmar_2?dId=E_2

Conclusiones

3.- En consecuencia, de acuerdo con lo señalado en los dos apartados anteriores puede concluirse que **el informe de auditoría de cuentas puede ser firmado indistintamente de forma manuscrita o electrónica por los auditores de cuentas** y en la forma exigida por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas antes señalada, sin que dicha normativa especifique nada respecto al tipo de firma a emplear ni, por tanto, se impida utilizar cualquiera de ellas. En el caso de **utilizar firma electrónica, ésta deberá cumplir las condiciones y características exigidas para ello por la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica reconocida al ser esta la que tiene la misma validez que la firma manuscrita.** Y ello, tanto en los supuestos de auditores de cuentas personas físicas, en los que serán dichos auditores quienes deberán firmar personalmente el informe de auditoría, como en los de sociedades de auditoría, en los que el

informe de auditoría deberá firmarse por el auditor o auditores principales responsables designados a tal efecto por la sociedad en cuyo nombre actúan, sin que en ninguno de los dos supuestos el hecho de que el informe de auditoría se firme electrónicamente afecte al régimen regulado sobre esta materia en la normativa reguladora de la actividad de auditoría.

4.- En el caso de actuación conjunta de auditores, en principio, un mismo documento digital puede ser firmado al mismo tiempo por dos firmantes a la vez (dejando huella de la hora, minuto y segundo de firma del documento), mediante la utilización de una aplicación informática de firma que lo permita.

5.- Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.