



INSTITUTO DE CENSORES JURADOS DE CUENTAS DE ESPAÑA (I.C.J.C.E.)

General Arrando, 9. 28010 MADRID (España) • Teléf. 91 446 03 54 • Fax 91 447 11 62

CIRCULAR N° E29/2010

- ASUNTO:** Conservación de papeles en versión electrónica.
- EXTENSIÓN:** Miembros ejercientes del Instituto.
- FECHA:** 21 de octubre de 2010 (actualizada en julio 2011 con referencia al Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas TRLAC)

1. Introducción

Los papeles de trabajo son un elemento esencial de las auditorías y, aunque por sí solos no pueden garantizar la calidad de la auditoría, disponer de una documentación adecuada resulta imprescindible y contribuye a incrementar dicha calidad.

Las Normas Técnicas de Auditoría (NTA) sobre ejecución del trabajo establecen en el apartado 2.6.1 que “*Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por el auditor, de manera que, en conjunto, constituyen un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones que ha debido tomar para llegar a formarse su opinión*”

Los papeles de trabajo comprenden, por lo tanto, los documentos tanto preparados como recibidos por el auditor. En la actualidad, y cada vez en mayor grado, los auditores trabajan en entornos informatizados en los que predomina la utilización de procedimientos de auditoría automatizados, así como el desarrollo de herramientas informáticas diseñadas de manera específica para la planificación y ejecución de las auditorías cuyo producto final son papeles de trabajo, en su mayoría, en formato electrónico. Asimismo, cada vez es más frecuente que el auditor obtenga evidencia de auditoría en soporte electrónico, tema que ya ha sido objeto de desarrollo en la Circular E04-2010 *Evidencia de auditoría en formato electrónico*.

Como consecuencia de lo anterior, una vez finalizada la auditoría es probable que una parte de los papeles de trabajo incluyendo la evidencia de auditoría, existan en versión electrónica. Asimismo, puede darse que parte de los papeles de trabajo o evidencia de auditoría estén soportados únicamente en forma escrita o en documentación original cuyo soporte no es electrónico. En este sentido y en relación con estos últimos, por razones de eficiencia, coste o, incluso, seguridad puede resultar de interés conservar el menor volumen posible de documentación en papel, ello haría necesario que el auditor determinara qué documentación debe conservarse necesariamente en su versión original en papel y cuál podría sustituirse por una versión electrónica o escaneada del mismo. Adicionalmente, en cuanto a dichas versiones electrónicas o escaneadas, sería pertinente determinar qué controles o consideraciones adicionales son necesarios para que sigan constituyendo una documentación adecuada de la auditoría.

2. Conservación de papeles, originalmente en formato papel, en versión electrónica

Antecedentes, el deber de conservación documental impuesto a los auditores

El artículo 14.1 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) (artículo 24 del TRLAC), cuya redacción no se ha visto alterada por la Ley 12/2010, de 30 de junio, ni en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, impone a los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas el deber de conservar y custodiar “durante el plazo de cinco años, a contar desde la fecha del informe de auditoría, la documentación referente a cada auditoría de cuentas por ellos realizada, incluidos los papeles de trabajo del auditor que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe”. Dicho deber se ha visto reforzado por la Ley 12/2010, de 30 de junio, que, al delimitar de forma más concreta el catálogo de infracciones, ha introducido un apartado g) en el artículo 16.2 de la LAC (artículo 33 g) del TRLAC), conforme al cual merece la calificación de infracción muy grave el incumplimiento del deber de custodia del artículo 14



citado (artículo 24 del TRLAC), “salvo que concurren causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría”.

Por su parte, el artículo 44.1 del Reglamento que desarrolla la LAC, aprobado por Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre (y todavía no adaptado a la reciente modificación legal), reproduce el deber de custodia en los mismos términos del artículo 14 de la ley de cobertura (artículo 24 del TRLAC), añadiendo que, “en caso de existir reclamación, juicio o litigio, en el que dicha documentación pueda constituir elemento de prueba, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento”. Finalmente, el apartado 2 del indicado precepto reglamentario exige comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el plazo de quince días la pérdida o deterioro de la documentación referida. Ahora bien, ni la LAC ni su reglamento de desarrollo contienen precisión alguna respecto del soporte (papel o electrónico) en el que debe custodiarse la documentación referente a la auditoría de cuentas.

En relación con este deber de conservación, antes de otras consideraciones, cabe recordar que el apartado 2.6.3 de las NTA sobre ejecución del trabajo establece que *“Los auditores deben conservar todos los documentos de trabajo que puedan constituir las debidas pruebas de su actuación, encaminadas a formar su opinión sobre las cuentas anuales que hayan examinado”*. Asimismo, el apartado 2.6.6 establece que *“los papeles de trabajo deben:*

- a) *Recoger la evidencia obtenida en la ejecución del trabajo así como de los medios por los que el auditor ha llegado a formar su opinión.*
- b) *Ser útiles para efectuar la supervisión del trabajo del equipo de auditoría, que el auditor debe efectuar.*
- c) *Ayudar al auditor en la ejecución de su trabajo.*
- d) *Ser útiles para sistematizar y perfeccionar, por la experiencia, el desempeño de futuras auditorías.*
- e) *Hacer posible que cualquier persona con experiencia pueda supervisar en todos sus aspectos, la actuación realizada”*.

Por último el apartado 2.6.12 establece que *“Los papeles de trabajo pertenecen al auditor. Deben tomarse las medidas adecuadas para garantizar la seguridad en su conservación. No deben destruirse antes de haber transcurrido el tiempo preciso para satisfacer las exigencias legales y las necesidades de la práctica profesional”*

Por otra parte, la NTA sobre control de calidad, no aborda de manera específica cuestiones relacionadas con la documentación de la auditoría, si bien establece que para facilitar la planificación, ejecución y supervisión del trabajo, el auditor de cuentas debe proporcionar a su personal, guías orientativas en cuanto a la forma y contenido de los papeles de trabajo. No obstante, si nos remitimos a la Norma Internacional de Control de Calidad, ISQC1 ¹ en su apartado 45, no sólo requiere que la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos para que los equipos de los encargos finalicen el montaje del archivo final del encargo de manera oportuna una vez emitido el informe de auditoría, sino que también, de cara a determinar qué es necesario conservar en dicho archivo final y cómo, requiere en su apartado 46 que *“la firma de auditoría establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos”* e incluye, en sus guías de aplicación al citado apartado, ciertas consideraciones explicativas a cuyo contenido se hace referencia en los apartados siguientes de esta Circular al valorar las implicaciones de transformar la documentación originalmente en soporte papel a un soporte electrónico.

Consideraciones generales

El material de aplicación de la mencionada norma internacional, en su apartado A57 indica que, independientemente de si la documentación del encargo está en papel, formato electrónico o en otro medio, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de los datos subyacentes pueden verse comprometidas si la



documentación se puede modificar, añadir o borrar sin el conocimiento del auditor, o si se puede extraviar o dañar de manera definitiva.

En consecuencia, dicho apartado señala que es necesario que el auditor diseñe e implemente controles para impedir una modificación no autorizada o la pérdida de la documentación de un encargo. A la hora de diseñar dichos controles el auditor puede tener en cuenta aquellos que:

- Permitan la determinación de la fecha en la que se creó, modificó o revisó la documentación del encargo, así como la persona que lo hizo;
- Protejan la integridad de la información en todas las etapas del encargo, en especial cuando la información se comparta dentro del equipo del encargo o se transmita a otras partes a través de internet;
- Impidan los cambios no autorizados en la documentación del encargo; y
- Permitan el acceso a la documentación del encargo por parte del equipo del encargo, así como de otras personas autorizadas cuando resulte necesario para que puedan cumplir adecuadamente sus responsabilidades.

Como se ha señalado en apartados anteriores, por razones prácticas, puede resultar conveniente escanear electrónicamente la documentación original en formato papel para su inclusión en el archivo final del encargo. En tal caso, y como detalla la guía de aplicación de la ISQC1 en su apartado A59, los procedimientos del auditor diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación, además de los anteriores, pueden incluir requerir al equipo del encargo que:

- Genere copias escaneadas que reflejen el contenido íntegro de la documentación original en papel, incluidas las firmas autógrafas, las referencias cruzadas y las anotaciones;
- Integre las copias escaneadas en los archivos del encargo, incluido el sistema de referencias y la firma de las copias escaneadas, según corresponda; y
- Permita que las copias escaneadas sean recuperadas y se puedan imprimir, cuando sea necesario.

Asimismo, sería conveniente que dicho proceso de transformación de documentación en formato papel a formato electrónico considere, entre otros, aspectos como la realización de copias adicionales de seguridad; implantación de claves para restringir el acceso a los usuarios autorizados; o procedimientos para restringir la posibilidad de generación de documentación en formato impreso.

Consideraciones específicas

Sin embargo, y aun en el caso de que se disponga de los anteriores controles sobre la documentación escaneada o digitalizada, pueden existir razones legales, normativas u otro tipo de motivos para que, en el archivo final de la auditoría, se conserve determinada documentación original en papel. Este puede ser el caso de documentación que es necesario conservar en su versión original de cara a posibles litigios, reclamaciones del cliente o inspecciones de organismos reguladores. En concreto, para aquellos documentos en los que no haya signos externos de identificación, como firmas, la transformación en versión electrónica del documento en papel puede resultar aceptable. En cambio, cuando se trate de documentos escritos con signos externos de identificación, específicamente aquéllos con firma manuscrita, lo adecuado es la conservación del original. Algunos ejemplos de documentos que habitualmente llevan firma manuscrita y que, por tanto, será necesario conservar, son:

- Carta de encargo del cliente firmada por ambas partes.
- Carta de manifestaciones de la Dirección.
- Informe de auditoría firmado.
- Cuentas anuales junto con la evidencia de su formulación por los Administradores.
- Carta o Certificado de actas.



3. Conclusiones

Por lo tanto, cabe concluir que, a falta de una regulación específica sobre cómo debe observarse el deber de custodia que el artículo 14 de la LAC (artículo 24 del TRLAC) impone a auditores de cuentas y sociedades de auditoría, la regla general debe ser la conservación de la documentación referente al trabajo realizado en el formato original en el que hubiera sido emitida. Ahora bien, esta regla general no impide el proceso de digitalización de los documentos escritos que constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones reflejadas en el informe de auditoría, siempre que tales documentos carezcan de signos externos de identificación y el auditor establezca políticas y procedimientos diseñados para preservar la confidencialidad, la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos. Por el contrario, no debe sustituirse la custodia de un documento en papel con firmas manuscritas por la reproducción electrónica del mismo, ante las garantías de autenticidad que las mismas proporcionan.

Este documento se encuentra disponible en la página web del Instituto, www.icjce.es (área privada, “Normativa – Guías de actuación” y “Servicios – Circulares”).

Para cualquier tipo de aclaración no dudéis en dirigir vuestra consulta al Departamento Técnico, utilizando el e-mail y facilitando un número de teléfono de contacto, y se intentará daros respuesta lo antes posible.

José María López Mestres
Presidente de la Comisión Técnica y de Control de Calidad