



BOICAC Nº 104/2015 CONSULTA 1

Sobre el deber de conservación y custodia por parte de los auditores y sociedades de auditoría de cuentas de la documentación relativa a cada trabajo de auditoría de cuentas realizado.

RESPUESTA

El supuesto concreto planteado se refiere a un auditor que ha sufrido la pérdida de la documentación referente a diferentes trabajos de auditoría realizados correspondientes tanto al ejercicio actual como a ejercicios anteriores, y se pregunta cuál debe ser su actuación a este respecto así como las medidas que debe tomar para asegurar su debida custodia.

En relación con la cuestión planteada debe señalarse lo siguiente:

1.- En primer lugar, interesa recordar lo que la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas establece respecto a dichas circunstancias. Así:

El artículo 24 del texto refundido de la ley de auditoría de cuentas (TRLAC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, establece la obligación para los auditores de cuentas de conservar y custodiar la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas durante un plazo de 5 años a partir de la fecha del informe de auditoría, de la siguiente forma:

“Artículo 24. Deber de conservación y custodia.

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán 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.”

El artículo 58 del reglamento de desarrollo del TRLAC (RAC), aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, bajo la rúbrica “Deber de conservación y custodia”, desarrolla el citado artículo 24, estableciendo:



“1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas conservarán y custodiarán 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. En caso de existir reclamación, juicio o litigio en relación con el informe de auditoría o en el que la documentación correspondiente a que se refiere este apartado pudiera constituir elemento de prueba, siempre que el auditor de cuentas o sociedad de auditoría tenga conocimiento de tal circunstancia, el plazo se extenderá hasta la resolución o sentencia firme, o finalización del procedimiento, o hasta que hayan transcurrido cinco años desde la última comunicación o intervención del auditor de cuentas en relación con el conflicto en cuestión.

Durante los plazos a que se refiere el párrafo anterior, los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría de cuentas serán responsables de adoptar las medidas necesarias para la salvaguarda y conservación de la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas.

2. La obligación a que se refiere el apartado anterior también será de aplicación a los auditores de cuentas y sociedades de auditoría que, conforme a lo previsto en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas y en el presente Reglamento, causen baja en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

3. La pérdida o deterioro de la documentación referente a cada auditoría de cuentas, deberá ser comunicada, así como sus razones, en un plazo de diez días, a contar desde el momento de producirse el hecho, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.”

Asimismo, debe tenerse en cuenta lo establecido en las Normas Técnicas de Auditoría respecto a las obligaciones por parte del auditor de documentar y custodiar la documentación de cada trabajo de auditoría de cuentas; y, en particular, en la Norma de Control de Calidad Interno, publicada por Resolución de este Instituto de 26 de octubre de 2011, en los epígrafes relativos a documentación, conservación y custodia.

Así, el apartado 46 de la citada Norma de Control de Calidad Interno establece la obligación de los auditores de adoptar “*políticas y procedimientos diseñados para preservar ... la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la*



recuperación de la documentación de los encargos”, indicando en sus apartados A57 y A59 los procedimientos que puede aplicar a tales efectos. Y el apartado 47 de esta misma Norma recoge la obligación de establecer políticas y procedimientos para conservar la documentación de los encargos durante el plazo suficiente para satisfacer lo requerido por la normativa legal, estableciéndose orientaciones al respecto en los apartados A60 a A63.

Debe tenerse en cuenta que tales orientaciones, incluidas en la sección “Material de aplicación y otro material explicativo” (en los apartados “A”, A57 a A63) de la citada Norma de Control de Calidad Interno, son relevantes para la adecuada aplicación práctica de los requerimientos exigidos en la propia Norma y, en definitiva, necesarios para su comprensión y aplicación efectiva, tal y como se indica en su apartado 8 (así como en el preámbulo de la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013 por la que se publican las nuevas normas técnicas de auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

En virtud de lo anterior, los auditores están obligados a establecer, con la debida diligencia, las medidas o sistemas de salvaguarda de la documentación de los trabajos de auditoría de cuentas necesarios que sean idóneos y adecuados para asegurar la custodia segura, la integridad, la accesibilidad y la recuperación de la documentación de los encargos, de tal modo que permitan prever y, en su caso, evitar circunstancias o situaciones que pudieran menoscabar la integridad y accesibilidad de la citada documentación de auditoría. Entre dichas medidas o procedimientos, deberían incluirse aquellos que sean necesarios para impedir una modificación no autorizada o pérdida de la documentación (que comprendan, por ejemplo, la realización periódica de copias de seguridad de la documentación en soporte electrónico, procedimientos de restricción a su acceso, o las medidas adecuadas para salvaguardar la integridad y recuperabilidad de aquella documentación convertida y conservada en soporte electrónico).

Al respecto, debe tenerse en cuenta que dicho deber de custodia se proyecta principalmente sobre los papeles de trabajo que, de acuerdo con el artículo 24 citado, *“constituyan las pruebas y el soporte de las conclusiones que consten en el informe”* y que acreditan *“la labor efectivamente realizada por los auditores”* (según jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras sentencias de 15 de noviembre de 2004, y 12 de enero de 2000). La exigencia de constancia documental de las pruebas y valoraciones realizadas también se ha puesto de manifiesto por el citado Tribunal Supremo, en Sentencias de 12 de enero de 2000, de 27 de octubre de 2004 y 15 de noviembre de



2004, al afirmar que en las Normas Técnicas de Auditoría antes citadas, *“lo que se le pide al auditor (que haga o refleje dicha valoración) es algo perfectamente definido. Otra cosa es que, naturalmente, como tal valoración, la misma pueda ser discutible, pero tales valoraciones pueden y deben justificarse por los auditores mediante las pertinentes referencias a datos y documentación...”*.

La importancia de verificar tal documentación para concluir con la corrección del trabajo de auditoría ya fue puesta de manifiesto por el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 386/1993 por la que se declaró la constitucionalidad de la original Ley de Auditoría de Cuentas, cuando, al justificar la atribución a este Instituto de las potestades de acceso a dicha documentación, afirmaba que *“sólo el contraste de tal documentación con la auditoría realizada permite verificar la corrección técnica de ésta”*.

Por todo ello, el grado de diligencia debida debe exigirse en su mayor intensidad de modo que obligue al auditor a adoptar las medidas suficientes y adecuadas que garanticen la salvaguarda y conservación de la documentación, para que ésta no resulte menoscabada. Dicho nivel de diligencia debería reducir el riesgo de deterioro o pérdida únicamente a aquellas circunstancias o hechos que sean imprevisibles e inevitables ante las medidas adoptadas. En este sentido, no podrían limitarse tales medidas a aquellas en las que ni siquiera se incluyeran políticas destinadas a asegurar una custodia segura, su accesibilidad sin permiso, o la recuperación de documentación.

De lo contrario, y salvando las causas de fuerza mayor, la pérdida, merma o falta de custodia de la documentación de auditoría podría ser reprochable al no guardarse la debida diligencia en el cumplimiento de tal obligación.

2.- Por otra parte, debe indicarse que en el TRLAC se encuentra regulado un régimen de infracciones y sanciones aplicable a los auditores de cuentas en el caso de incumplimiento de sus obligaciones establecidas en dicha normativa, cuyo objeto es fortalecer la debida observancia en lo que aquí interesa de los requisitos que exige la norma en relación con las medidas a adoptar para asegurar la debida conservación de la documentación, así como respecto de las comunicaciones que deben realizarse ante este Instituto. Dicho régimen se encuentra regulado en la Sección 2ª del Capítulo IV del TRLAC, y en particular deben tenerse en cuenta en las circunstancias previstas en los artículos 33.g), 34.d) y 34.ii).



3.- De acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas antes mencionada, puede concluirse que los auditores de cuentas y sociedades de auditoría son responsables de adoptar las medidas y procedimientos necesarios para garantizar la salvaguarda y conservación de la documentación referente a cada trabajo de auditoría de cuentas que realicen y por el período de tiempo exigido legalmente, sin que el mero transcurso de éste habilite o compela de modo automático para su destrucción.

En los supuestos en los que se produzca la pérdida o deterioro de la documentación correspondiente a un trabajo de auditoría de cuentas realizada, dicha circunstancia, así como las razones que la han producido, deberán ser comunicadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la forma y plazos previstos en el artículo 58.3 del RAC.

En los supuestos en los que el incumplimiento de las obligaciones exigidas a este respecto por la normativa reguladora de la actividad de auditora impliquen la pérdida o deterioro de la documentación correspondientes a los trabajos de auditoría podrá suponer, según las circunstancias concurrentes en cada caso, la comisión por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría de alguna de las infracciones previstas en el régimen sancionador mencionado en el apartado 2 anterior, salvo que, a pesar de se hayan establecido y aplicado con la debida diligencia las medidas y sistemas necesarios para asegurar el adecuado cumplimiento del deber de custodia, se produzca la pérdida o deterioro de la documentación por causas de fuerza mayor no imputables al auditor.

4.- Por todo lo anterior, este Instituto debe señalar, en relación con la consulta concreta planteada, que el auditor de cuentas deberá comunicar por escrito, en el plazo previsto en el artículo 58.3 del RAC, las circunstancias que han producido la pérdida o deterioro de la documentación de auditoría, el detalle de los trabajos afectados, así como el alcance y extensión de la pérdida o deterioro de la documentación correspondiente a cada uno de ellos.

5.- Finalmente, debe advertirse que lo anteriormente señalado no se ve modificado por la aprobación reciente de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, dado que no introduce cambios en esta materia.

6.- 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



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD
Y AUDITORÍA DE CUENTAS

contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

Madrid, diciembre 2015