

FIRMA ELECTRÓNICA EN LOS INFORMES DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Emitimos esta Nota Informativa (*mientras no se generalice la firma electrónica*), como consecuencia de la solicitud a auditores de cuentas desde las entidades auditadas y para los registros oficiales en el momento del depósito de las cuentas anuales, de presentar los informes de auditoría de cuentas incorporando la firma electrónica del auditor de cuentas.

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: asegurar 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 documento¹.

La firma electrónica de cualquier documento deja constancia de la fecha, e incluso de la hora, en la que se firma electrónicamente el archivo electrónico.

Mientras se emitan informes de auditoría con firma manuscrita, se puede dar la siguiente situación:

- ✓ La firma utilizada por el auditor de cuentas en la emisión del Informe de auditoría sea la manuscrita, y
- ✓ En el depósito de las cuentas anuales en el registro se exija a la entidad auditada, para el envío de dichas cuentas anuales, que el auditor de cuentas, en relación con su informe de auditoría, y los administradores en relación con las cuentas anuales, firmen electrónicamente, figurando, en esta circunstancia, dos fechas, en el informe de auditoría, esto es, la de la firma

¹ <https://firmaelectronica.gob.es/Home/Ciudadanos/Firma-Electronica.html>

manuscrita y la generada por el procedimiento (electrónico). No debe confundirse la fecha del informe de auditoría con la fecha de firma de la copia electrónica o de su envío.

La Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, en su artículo 5. Informe de auditoría de cuentas anuales, en su apartado 1.g) dice:

5.1.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.

Por otro lado, El 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, en su artículo 5. El informe de auditoría de cuentas anuales, en su apartado 3, estipula:

5.3. La fecha del informe de auditoría no podrá ser anterior a la de formulación de las cuentas anuales por el órgano de administración.

En los casos en que la fecha del informe de auditoría no coincida con la fecha de su entrega a la entidad auditada, deberá dejarse constancia documental de tal entrega y de su fecha en los papeles de trabajo del auditor de cuentas.

Como se observa, la normativa de auditoría de cuentas vigente admite la posibilidad de que el informe de auditoría pueda ser entregado con posterioridad a su firma a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y, en su caso, a las personas a quienes vaya destinado. Cuando la entrega se lleva a cabo mediante la remisión de una copia electrónica firmada, a su vez, electrónicamente esto no debe modificar la fecha efectiva del informe, que será la manuscrita. Cuando esta sea la situación, el único informe de auditoría es el firmado de forma manuscrita sin perjuicio de que la copia electrónica firmada con firma electrónica tenga otra fecha o que el envío firmado electrónicamente tenga, a su vez, su propia fecha.

Con estos antecedentes, y habiendo fechado el informe de auditoría de forma manuscrita, en el momento en el que el auditor de cuentas consideró que había completado los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales o estados financieros objeto de auditoría, una firma electrónica posterior, como consecuencia de la solicitud de un tercero (*para el depósito de las cuentas anuales por un registro oficial*), no tiene otro efecto que **servir como garantía de integridad del mismo y de la identidad del firmante**, proporcionando una mayor seguridad, si cabe, a la autenticidad de dicho informe. Sin embargo, no debe considerarse, en ningún caso, como fecha del informe de auditoría a los efectos de la responsabilidad del auditor de cuentas, de acuerdo con la normativa de auditoría, otra distinta a la de su firma manuscrita.

De acuerdo con lo anterior, la fecha del informe de auditoría, y en especial a los efectos de la de aplicación de la normativa de auditoría de cuentas vigente en España, es la que se muestra bajo la firma manuscrita. La firma electrónica (posterior a la manuscrita) y la fecha en la que se produce la misma es un signo de autenticación del documento e identificación del firmante que solo debe considerarse a dichos efectos. El informe de auditoría firmado manualmente será en este caso el

único informe sin perjuicio de que se digitalice y se envíe por medios electrónicos con el mecanismo de firma electrónica. El archivo electrónico y firma electrónica que contiene el informe firmado manualmente (en PDF, en Word o, en otro formato), convierte a este en un documento electrónico (copia electrónica) a efectos de su remisión y garantiza la integridad, la identidad de quien firma el paquete y la fecha de firma. No debe confundirse, por tanto, el documento firmado manualmente con su digitalización ni con su remisión por vía electrónica y firma electrónica.

Para evitar cualquier confusión al respecto, es conveniente que en los informes de auditoría de cuentas cuya copia o envío se firme electrónicamente en una fecha posterior a la fecha del informe firmado de forma manuscrita, por una obligación impuesta a efectos de depósito, se incorpore una nota aclaratoria, que podría ir en la parte superior o inferior de cada hoja del informe de auditoría y tendría la siguiente redacción:

” La firma electrónica del informe de auditoría se emite únicamente como justificación y autenticación de su integridad y contenido, así como de la identidad del firmante. La fecha de informe de auditoría, entendida a todos los efectos, y en especial a los de la de aplicación de la normativa de auditoría de cuentas vigente en España, es la que figura bajo la firma manuscrita del auditor de cuentas responsable que ha realizado el trabajo ”.

De cualquier forma, en caso de duda al respecto, os recomendamos que os pongáis en contacto con nuestro Departamento Técnico.

En esta nota informativa ha participado en su revisión D. Fernando de la Puente Alfaro, Registrador adscrito a la Dirección General de los Registros y del Notariado y Registrador Mercantil y de Bienes Muebles de Barcelona XVII.