

---

## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 1500: Evidencia de auditoría

Referencia: ISSAI-ES 100, ISSAI-ES 200, NIA-ES 500 y  
Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 29/11/2016  
Aprobado por el Consell de la Sindicatura el 15/12/2016

---

I. Introducción	1
II. Objetivo	4
III. Definiciones	5
IV. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	6
V. Información que se utilizará como evidencia de auditoría	10
VI. Métodos de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	25
VII. Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad	31
VIII. Fiscalización de cumplimiento	33
IX. La evidencia electrónica de auditoría	34
Anexo 1 Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría	
Anexo 2 Consideraciones sobre la evidencia electrónica de auditoría	

*Nota: Para facilitar el análisis y utilización de esta guía de fiscalización se ha puesto, en su caso, al final de cada párrafo, la referencia a la norma y párrafo correspondientes.*

#### I. Introducción

1. La NIA-ES 500 explica lo que constituye evidencia de auditoría, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión o sus conclusiones. (NIA-ES 500; P1)
2. Esta Guía práctica de fiscalización incorpora y sintetiza lo dispuesto en la ISSAI-ES 200 (apartados 118 a 125) y en la NIA-ES 500 *Evidencia de auditoría*, adaptando sus disposiciones a las características de las auditorías de los OCEX.

También se ha tenido en consideración determinadas disposiciones relativas a la evidencia electrónica establecidas en el *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidad del Tribunal de Cuentas*.

Todo ello enmarcado en lo previsto en el apartado 37 de la ISSAI-ES 100 *Principios fundamentales de la fiscalización del sector público*:

*“37. Los auditores deben aplicar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría.*

*Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, el calendario de ejecución y la extensión de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto sobre la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la valoración del riesgo o del análisis del problema.*

*La evidencia de auditoría es aquella información que utiliza el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión.*

*La evidencia puede proceder de distintas fuentes, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica con agentes externos, observaciones efectuadas por el auditor y testimonios orales o escritos realizados por la entidad auditada.*

*Los procedimientos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, revisión de los cálculos, procedimientos analíticos y otras técnicas de investigación.*

*La evidencia debe ser suficiente y adecuada. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría y bastará para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su validez, relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.*

*La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, sin sesgo y equilibrada. Los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad auditada para confirmar su validez.*

*Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.”*

3. Esta guía es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de una fiscalización. Otras normas tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la GPF-OCEX 1315/NIA-ES 315<sup>1</sup>), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA-ES 570<sup>2</sup>), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA-ES 520<sup>3</sup>) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (GPF-OCEX 1330/NIA-ES 330<sup>4</sup>). La GPF-OCEX 4001 trata de los aspectos específicos de la evidencia en las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad. (NIA-ES 500; P2)

## II. Objetivo del auditor

4. **Los auditores deben aplicar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar el informe de auditoría.** (ISSAI-ES100 P37) (ISSAI-ES 200; P118) (NIA-ES 500; P4)

## III. Definiciones

5. A los efectos de las Guías Prácticas de Fiscalización de los OCEX, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:

### *Adecuación (de la evidencia de auditoría)*

Medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

### *Documento electrónico*

Información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado. (ENI<sup>5</sup>)

### *Evidencia de auditoría*

Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.

### *Evidencia electrónica de auditoría*

Incluirá cualquier tipo de elemento, dato, información o fichero susceptible de ser originado, tratado, transmitido y almacenado entre sistemas o aplicaciones informáticas, que haya sido utilizado para alcanzar las conclusiones que sustentan el informe de fiscalización. Por ejemplo: hoja de cálculo utilizada para calcular una estimación contable, las facturas electrónicas, los ficheros de nómina, la base de datos contable, etc.

También comprende los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de gestión del fiscalizado que sean significativos por la auditoría.

---

<sup>1</sup> “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”

<sup>2</sup> “Empresa en funcionamiento”

<sup>3</sup> “Procedimientos analíticos”

<sup>4</sup> “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”

<sup>5</sup> Esquema Nacional de Interoperabilidad (Real Decreto Real Decreto 4/2010).

---

## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 1500: Evidencia de auditoría

---

#### *Experto de la dirección*

Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

#### *Firma electrónica:*

Conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante. (ENI)

#### *Formato*

Conjunto de reglas (algoritmo) que define la manera correcta de intercambiar o almacenar datos en memoria. (ENI)

#### *Marca de tiempo*

La asignación por medios electrónicos de la fecha y, en su caso, la hora a un documento electrónico. (ENI)

#### *Metadato*

Dato que define y describe otros datos. Existen diferentes tipos de metadatos según su aplicación. (ENI)

#### *Metadato de gestión de documentos*

Información estructurada o semiestructurada que hace posible la creación, gestión y uso de documentos a lo largo del tiempo en el contexto de su creación. Los metadatos de gestión de documentos sirven para identificar, autenticar y contextualizar documentos, y del mismo modo a las personas, los procesos y los sistemas que los crean, gestionan, mantienen y utilizan. (ENI)

#### *Modelo de datos*

Conjunto de definiciones (modelo conceptual), interrelaciones (modelo lógico) y reglas y convenciones (modelo físico) que permiten describir los datos para su intercambio. (ENI)

#### *Pista de auditoría*

Es la evidencia que demuestra cómo una transacción específica ha sido iniciada, procesada y registrada en el sistema de información contable. *Por ejemplo, la pista de auditoría de una compra puede incluir el pedido, el albarán de recepción, la factura, el apunte en el registro de facturas y el asiento contable.*

#### *Suficiencia (de la evidencia de auditoría)*

Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material así como de la calidad de dicha evidencia.

#### *Registros contables*

Registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

#### *Sello de tiempo*

La asignación por medios electrónicos de una fecha y hora a un documento electrónico con la intervención de un prestador de servicios de certificación que asegure la exactitud e integridad de la marca de tiempo del documento. (ENI)

#### *Sellado de tiempo*

Acreditación a cargo de un tercero de confianza de la fecha y hora de realización de cualquier operación o transacción por medios electrónicos. (ENI)

#### IV. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. **Los procedimientos de auditoría deberán ser adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.** (ISSAI-ES 200; P119) (NIA-ES 500; P6)

La evidencia de auditoría es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría actual).

Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección.

La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. En algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría. (NIA-ES 500; A1)

**La evidencia debe ser suficiente y adecuada (pertinente y fiable)**

7. **La evidencia de auditoría deberá ser suficiente y adecuada. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas.**

La **suficiencia** es la **medida cuantitativa** de la evidencia de auditoría y bastará para persuadir a un auditor experimentado de que los resultados son razonables. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad. (ISSAI-ES 200; P120) (NIA-ES 500; A4)

La **adecuación** es la **medida cualitativa** de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. (NIA-ES 500; A5)

8. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. (NIA-ES 500; A2)

Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la indagación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y los procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí. Véase para mayor detalle el Anexo 1.

9. **La seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría<sup>6</sup> a un nivel aceptablemente bajo.** (NIA-ES 500; A3)

La GPF-OCEX 1330 (apartado 44) requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de **juicio profesional**. La NIA-ES 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, como factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (NIA-ES 500; A6)

---

<sup>6</sup> Es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

**V. Información que se utilizará como evidencia de auditoría**

10. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría. (ISSAI-ES 200; P119) (NIA-ES 500; P7)

Aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como, por ejemplo, de auditorías anteriores.

**La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.** (NIA-ES 500; A26)

**Relevancia o pertinencia**

11. **La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación.** La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. (NIA-ES 500; A27)

Para ser pertinente, la evidencia debe referirse al periodo objeto de examen y ser representativa de la totalidad de dicho periodo.

*Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante.*

*En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.*

12. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. (NIA-ES 500; A28)

*Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones.*

De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

13. Las **pruebas de controles** están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones. (NIA-ES 500; A29)

14. Los **procedimientos sustantivos** están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente. (NIA-ES 500; A30)

**Fiabilidad**

15. **La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia depende de su origen (fuente) y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación.** Esto es especialmente importante cuando se trata de información y datos en formato electrónico.
16. Se pueden hacer generalizaciones acerca de la fiabilidad de diferentes tipos de evidencia, aunque con importantes excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas a la entidad auditada, como las confirmaciones de terceros, puede haber circunstancias que afecten a la fiabilidad de la información. Así pues, aun reconociendo la existencia de tales excepciones, las siguientes generalizaciones acerca de la fiabilidad de la evidencia pueden ser útiles: (ISSAI-ES 200; P121) (NIA-ES 500; A5 y A31)
- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad auditada.
  - La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles relacionados son efectivos.
  - La evidencia obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, a través de la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, a través de preguntas sobre la aplicación de un control).
  - La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio (por ejemplo, un acta, o incluso una grabación de una reunión de un órgano colegiado, es más solvente que una manifestación oral en relación con lo acontecido en la misma).
  - La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad dependerá de los controles sobre su preparación y conservación.
17. Una auditoría de estados financieros raramente conlleva la comprobación de la **autenticidad de documentos**, y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea un experto en dicha comprobación. Sin embargo, el auditor deberá considerar la fiabilidad de la información que se usará como evidencia, incluyendo fotocopias, faxes, microfilmes, archivos digitalizados u otro tipo de documentos electrónicos, y deberá analizar, cuando ello resulte relevante, los controles que existan para su preparación y conservación. (ISSAI-ES 200; P119)

La GPF-OCEX 1240 (apartado 21) trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada. (NIA-ES 500; A33)

**Fuentes y tipos de evidencia de auditoría**

18. Una mayor seguridad se consigue por una evidencia consistente obtenida de diversas fuentes o de naturaleza diferente, en lugar de elementos de evidencia considerados de manera individual. Además, obteniendo evidencia de diversas fuentes o de naturaleza diferente es posible identificar elementos individuales poco fiables. (ISSAI-ES 200; P122)
19. La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables. Al igual que la información que justifica las afirmaciones de la dirección, se debe tomar en cuenta cualquier información que las contradiga. En el caso de los estados financieros del sector público, a menudo la dirección afirma que las transacciones y hechos se han llevado a cabo de conformidad con la normativa aplicable y dichas afirmaciones pueden caer dentro del ámbito de una auditoría financiera. También puede ser necesario que los auditores del sector público consideren los requisitos y recomendaciones de los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes. (ISSAI-ES 200; P123)
20. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. (NIA-ES 500; A8)

*Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.*

21. Adicionalmente, pueden hacerse las siguientes consideraciones sobre los **tipos de evidencia de auditoría**<sup>7</sup>

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia	Consideraciones
<b>FÍSICA o MATERIAL</b>	
Inspección u observación directa de personas, propiedades o acontecimientos. Deberán documentarse en forma de memorándums, fotografías, gráficos, mapas o muestras reales.	Aunque suelen ser las pruebas más convincentes, el auditor debe tener en cuenta que, en algunos casos, su presencia puede distorsionar la realidad.
<b>DOCUMENTAL</b>	
Revisión de documentos y registros contables, manuales, manifestaciones de la dirección. Pueden ser tanto informaciones producidas y mantenidas por terceros o por el ente auditado.	La información útil puede no estar siempre documentada, lo que exige también la aplicación de otros enfoques.
<b>ORAL o TESTIMONIAL</b>	
Indagación o entrevistas al personal de la entidad o a terceras partes, documentadas o corroboradas siempre que sea posible. Estas evidencias deben ser corroboradas por otras evidencias y ser evaluadas atendiendo su origen.	Salvo en casos excepcionales, el auditor no aceptará como fiable por sí sola la información obtenida en entrevistas. (La fiabilidad de la evidencia de auditoría es mayor si es obtenida directamente por el auditor que si lo es indirectamente o si se obtiene por inferencia y en forma documental que solo oralmente).
<b>ANALÍTICA</b>	
Análisis mediante razonamiento, reclasificación, cálculo y comparación.	Esta evidencia se obtiene ejerciendo el juicio profesional para evaluar la evidencia física, documental y oral
<b>ELECTRÓNICA</b>	
Para su obtención puede ser necesario utilizar herramientas informáticas de auditoría.	Para validar su fiabilidad normalmente será necesario revisar los controles internos (CGTI). En entornos complejos será indispensable la colaboración de especialistas en auditoría informática.

**Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección**

22. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material. (NIA-ES 500; A34)

<sup>7</sup> Fuente: Principalmente, el Manual de auditoría financiera y de cumplimiento del Tribunal de Cuentas Europeo, edición 2012, página 52.

---

## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 1500: Evidencia de auditoría

---

23. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (NIA-ES 500; P8)
- (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto;
  - (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y
  - (c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente.

En estos casos deberá obtenerse orientación adicional en la NIA-ES 500.

#### **Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor**

24. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias: (NIA-ES 500; P9)
- (a) La obtención de evidencia de auditoría sobre la **exactitud e integridad** de la información (es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea completa y exacta).
  - (b) La evaluación de la información para determinar si es suficientemente **precisa y detallada** para los fines del auditor.

La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales. (NIA-ES 500; A50)

*Por ejemplo si se solicita un listado de contratos formalizados o en ejecución durante el ejercicio, para obtener evidencia sobre su integridad, puede cruzarse dicho listado con todos los asientos contables de gastos del mismo periodo con objeto de comprobar si existe algún gasto o compra que debiendo constar en el primer listado no está. Solo realizando esta prueba se podrá concluir sobre su integridad.*

Todas las pruebas realizadas con herramientas electrónicas sobre bases de datos obtenidas de la entidad fiscalizada deben incluir necesariamente algún procedimiento inicial que verifique su integridad respecto de la base de datos original para asegurar que las pruebas se realizan sobre la totalidad de los datos.

#### **VI. Métodos de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría**

25. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará los métodos de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (NIA-ES 500; P10)
26. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor.

Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 10, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; la suficiencia es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. (NIA-ES 500; A52)



Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

- (a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);
- (b) la selección de elementos específicos; y
- (c) el muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

#### **Selección de todos los elementos**

27. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo: (NIA-ES 500; A53)

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Un entorno de administración electrónica permite, con costes muy similares, realizar determinadas pruebas no sobre una muestra o selección de elementos sino sobre la totalidad de la población, lo que proporciona un elevado grado de seguridad al auditor. La utilización de herramientas informáticas de análisis de datos facilita la ejecución de este tipo de pruebas.

#### **Selección de elementos específicos**

28. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo.

Los elementos específicos seleccionados pueden incluir: (NIA-ES 500; A54)

- *Elementos clave o de valor elevado.* El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe.* El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información.* El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones. Por ejemplo, las pruebas de recorrido o paso a paso.

29. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población. (NIA-ES 500; A55)

Para que la selección realizada pueda considerarse una muestra representativa, deberá combinarse con otros métodos de muestreo con la estratificación y la selección ponderada por el valor, descritos en la NIA-ES 530.

**Muestreo de auditoría**

30. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población.

El muestreo de auditoría se trata en la NIA-ES 530, que resulta plenamente aplicable en las fiscalizaciones de los OCEX. (NIA-ES 500; A56)

**VII. Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad**

31. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría, si:

- (a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o
- (b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría. (NIA-ES 500; P11)

32. La obtención de evidencia a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra.

La GPF-OCEX 1230 (apartado 9) incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa. (NIA-ES 500; A57)

**VIII. Fiscalización de cumplimiento**

33. Los criterios establecidos en esta guía respecto de la evidencia de auditoría son aplicables a las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad.

En los apartados IV y V de la *Guía práctica de fiscalización de los OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes*, se establecen consideraciones específicas para ese tipo de fiscalizaciones, basadas en la ISSAI-ES 400 (apartados 53 y 54).

En la norma citada se señala que los procedimientos de la auditoría deben ser apropiados de acuerdo con las circunstancias de la auditoría y adaptarse para poder obtener evidencia suficiente y adecuada. **La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria están determinadas por los criterios, la materia objeto de análisis y el alcance de la auditoría.** Dado que la materia objeto de análisis puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor seleccionará los procedimientos para obtener evidencia de auditoría de naturaleza, tanto cuantitativa como cualitativa.

**IX. La evidencia electrónica de auditoría<sup>8</sup>**

34. La obtención de evidencia electrónica o informática suficiente y adecuada se realiza a través de la información y datos contenidos en ficheros o soportes electrónicos, informáticos, telemáticos o en las bases de datos procedentes de aplicaciones y sistemas.

Por tanto, incluirá cualquier tipo de elemento, dato o fichero susceptible de ser originado, tratado, transmitido y almacenado entre sistemas o aplicaciones informáticas.

35. La evidencia informática se caracteriza por la **dificultad de su obtención y tratamiento a través de los métodos tradicionales** de auditoría y, si bien es cierto que los objetivos específicos de la fiscalización no se ven afectados por el hecho de que los datos financieros y contables se procesen manualmente o mediante sistemas y aplicaciones informáticas, **los métodos para obtener la evidencia de auditoría sí se ven manifiestamente influenciados por estos procesos.**

---

<sup>8</sup> Fuente: Apartado 5.2 del Manual de Procedimientos de Fiscalización de Regularidad del Tribunal de Cuentas.

---

## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 1500: Evidencia de auditoría

---

36. La obtención de evidencia informática se distingue de la tradicional (identificación de las fuentes de información disponibles, recogida, análisis de evidencia y confirmación de la misma), por lo siguiente:

- Tener una pluralidad de formatos.
- La dificultad de establecer su origen.
- La facilidad de alteración o duplicación.
- Las dificultades para comprobar la forma de su aprobación y firma.

Es por ello que el equipo auditor, al emplear la evidencia informática deberá **garantizar la fiabilidad de la misma** además de asegurar que las tecnologías y aplicaciones empleadas para generar, transmitir, editar y almacenar la información son también confiables.

37. Los criterios que permitirán valorar la fiabilidad de la información y garantizar la misma como evidencia de fiscalización en los entornos informatizados son los siguientes:

**Autenticación:** Se refiere a la posibilidad de confirmar, de forma indubitada, la identidad de la persona o entidad que creó, originó o de la que procede la información.

**Autorización:** Se refiere al hecho de que la información electrónica ha sido creada, procesada, grabada, corregida, enviada, archivada, ingresada y destruida solo por personas autorizadas y responsables.

**Confidencialidad:** La información únicamente será conocida por las personas o entidades autorizadas (quienes la originan y a quienes va dirigida).

**Integridad:** Es la garantía de que los datos o información de origen han sido validados y estos no han sido alterados al ser creados, procesados, transmitidos y almacenados en los sistemas informáticos.

**Disponibilidad:** La información ha de estar disponible para las personas o entidades autorizadas, evitándose las pérdidas de datos.

**Trazabilidad:** Indica las acciones o procesos que se llevan a cabo en el sistema, así como quién y cuándo las realiza.

**No repudio:** Imposibilidad de que una persona o entidad que haya originado, transmitido o recibido información pueda negar haber participado en ese origen o intercambio de datos.

38. La obtención de evidencia informática ha de ser objeto de análisis desde una doble perspectiva:

- Revisando la información y bases de datos disponibles a través de las aplicaciones y sistemas informáticos, mediante pruebas realizadas con herramientas informáticas de auditoría.
- Evaluando el entorno informatizado del ente fiscalizado, efectuando pruebas de los controles internos implantados en los programas y aplicaciones informáticas.

En el Anexo 2 se realizan consideraciones adicionales sobre la evidencia electrónica de auditoría.

## Anexo 1 Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

1. Tal como las NIA-ES 315 y 330 / GPF-OCEX 1315 y 1330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de: *(NIA-ES 500; A10)*
  - (a) procedimientos de valoración del riesgo; y
  - (b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
    - (i) pruebas de controles, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y
    - (ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.
2. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA-ES 330 / GPF-OCEX 1330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante. *(NIA-ES 500; A11)*
3. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta. *(NIA-ES 500; A12)*
4. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible. *(NIA-ES 500; A13)*

### Inspección

5. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización. *(NIA-ES 500; A14)*
6. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos. *(NIA-ES 500; A15)*
7. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias. *(NIA-ES 500; A16)*

### Observación

8. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la

observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. *(NIA-ES 500; A17)*

**Confirmación externa**

9. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un “acuerdo paralelo” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA-ES 505 para orientaciones adicionales. *(NIA-ES 500; A18)*

**Recálculo**

10. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos. *(NIA-ES 500; A19)*

**Reejecución**

11. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad. *(NIA-ES 500; A20)*

**Procedimientos analíticos**

12. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA-ES 520 para orientaciones adicionales. *(NIA-ES 500; A21)*

**Indagación**

13. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación. *(NIA-ES 500; A22)*
14. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales. *(NIA-ES 500; A23)*
15. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones. *(NIA-ES 500; A24)*
16. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA-ES 580 Manifestaciones escritas para orientaciones adicionales. *(NIA-ES 500; A25)*

## Anexo 2 Consideraciones sobre la evidencia electrónica de auditoría

### 1. Consideraciones generales<sup>9</sup>

En la actualidad y cada vez en mayor grado, las empresas y entidades utilizan sistemas informáticos en el procesamiento, registro, almacenamiento, elaboración y presentación de su información financiera y, en general, en el desarrollo de sus actividades. En este sentido, en mayor o menor grado dependiendo de las circunstancias específicas de cada empresa o entidad y de la naturaleza de los saldos y transacciones reflejados en los registros contables, la evidencia documental que soporta dichos registros se encuentra disponible **principalmente en formato electrónico**.

En este contexto, resulta especialmente importante que el auditor considere adecuadamente estas circunstancias en la planificación y ejecución de su trabajo de auditoría de cuentas, a los efectos de poder evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia que obtendrá en la ejecución de su auditoría y si ésta le permitirá alcanzar una base objetiva de juicio.

En este sentido, los siguientes aspectos resultan de particular relevancia para el auditor, cuando la evidencia de auditoría se encuentra disponible en formato electrónico:

- El riesgo de que la información que soporta los saldos y transacciones reflejados en los registros contables sea destruida o alterada y dicha destrucción o alteración no sea detectada se incrementa cuando dicha información se inicia, autoriza, procesa y almacena únicamente en formato electrónico y no existen controles adecuados y efectivos al respecto.

En estas circunstancias, el auditor debe considerar si el diseño, implementación y operatividad de los controles existentes sobre la seguridad de la información son adecuados para prevenir cambios no autorizados a los sistemas y registros contables, o a los sistemas que proporcionan datos relevantes relacionados con la información financiera objeto de su revisión.

Por ejemplo, al considerar la integridad de la evidencia en formato electrónico el auditor puede realizar pruebas de cumplimiento sobre controles automáticos tales como pruebas de integridad de registro, firmas electrónicas y control de versiones. Dependiendo de la evaluación de estos controles, el auditor puede considerar la realización de procedimientos de auditoría adicionales.

- En ocasiones (por ejemplo, en el caso de entidades que utilicen sistemas de “administración electrónica” o de “procesamiento de imágenes” para el escaneado de documentos y su posterior almacenamiento y consulta), los documentos originales, tales como órdenes de compra, albaranes de entrega, facturas y similares, pueden existir únicamente en formato electrónico o haberse eliminado una vez han sido escaneados. En estas circunstancias, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría generalmente dependerá de la efectividad de los controles internos existentes para asegurar la exactitud e integridad del registro electrónico de la información.
- La naturaleza y momento de ejecución de los procedimientos de auditoría a realizar pueden verse afectados por el hecho de que parte de los datos contables y otra información puede existir o estar disponible únicamente en momentos concretos o por periodos de tiempo limitado. En ocasiones, dicha información ya no puede obtenerse con posterioridad si los archivos electrónicos a partir de los cuales se ha generado han sufrido cambios y no existen copias de seguridad de los mismos. En estas circunstancias, será necesario que el auditor ejecute sus procedimientos en el momento en que la información está disponible o bien que solicite la retención específica de la información necesaria para la ejecución de sus procedimientos de auditoría.

---

<sup>9</sup> Fuente: Nota técnica sobre la evidencia de auditoría en formato electrónico del ICJCE

## 2. Los documentos electrónicos en la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

La Ley 39/2015 aborda aspectos esenciales para garantizar la autenticidad de los documentos electrónicos, su autoría y/o aprobación, y dedica parte de su articulado a una de las novedades más importantes de la Ley: la separación entre identificación y firma electrónica y la simplificación de los medios para acreditar una u otra, de modo que, con carácter general, sólo será necesaria la primera, y se exigirá la segunda cuando deba acreditarse la voluntad y consentimiento del interesado.

Se establece, con carácter básico, un conjunto mínimo de categorías de medios de identificación y firma a utilizar por todas las Administraciones.

Se admitirán como **sistemas de identificación** cualquiera de los sistemas de firma admitidos, así como sistemas de clave concertada y cualquier otro que establezcan las Administraciones Públicas<sup>10</sup>.

Se admitirán como **sistemas de firma**:

- los sistemas de firma electrónica reconocida o cualificada y avanzada basados en certificados electrónicos cualificados de firma electrónica, que comprenden tanto los certificados electrónicos de persona jurídica como los de entidad sin personalidad jurídica;
- los sistemas de sello electrónico reconocido o cualificado y de sello electrónico avanzado basados en certificados cualificados de sello electrónico;
- cualquier otro sistema que las Administraciones Públicas consideren válido, en los términos y condiciones que se establezcan.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Artículo 9. **Sistemas de identificación** de los interesados en el procedimiento.

1. Las Administraciones Públicas están obligadas a verificar la identidad de los interesados en el procedimiento administrativo, mediante la comprobación de su nombre y apellidos o denominación o razón social, según corresponda, que consten en el Documento Nacional de Identidad o documento identificativo equivalente.

2. Los interesados podrán identificarse electrónicamente ante las Administraciones Públicas a través de cualquier sistema que cuente con un registro previo como usuario que permita garantizar su identidad. En particular, serán admitidos, los sistemas siguientes:

a) Sistemas basados en certificados electrónicos reconocidos o cualificados de firma electrónica expedidos por prestadores incluidos en la «Lista de confianza de prestadores de servicios de certificación». A estos efectos, se entienden comprendidos entre los citados certificados electrónicos reconocidos o cualificados los de persona jurídica y de entidad sin personalidad jurídica.

b) Sistemas basados en certificados electrónicos reconocidos o cualificados de sello electrónico expedidos por prestadores incluidos en la «Lista de confianza de prestadores de servicios de certificación».

c) Sistemas de clave concertada y cualquier otro sistema que las Administraciones Públicas consideren válido, en los términos y condiciones que se establezcan.

Cada Administración Pública podrá determinar si sólo admite alguno de estos sistemas para realizar determinados trámites o procedimientos, si bien la admisión de alguno de los sistemas de identificación previstos en la letra c) conllevará la admisión de todos los previstos en las letras a) y b) anteriores para ese trámite o procedimiento.

3. En todo caso, la aceptación de alguno de estos sistemas por la Administración General del Estado servirá para acreditar frente a todas las Administraciones Públicas, salvo prueba en contrario, la identificación electrónica de los interesados en el procedimiento administrativo.

<sup>11</sup> Artículo 10. **Sistemas de firma** admitidos por las Administraciones Públicas.

1. Los interesados podrán firmar a través de cualquier medio que permita acreditar la autenticidad de la expresión de su voluntad y consentimiento, así como la integridad e inalterabilidad del documento.

2. En el caso de que los interesados optaran por relacionarse con las Administraciones Públicas a través de medios electrónicos, se considerarán válidos a efectos de firma:

a) Sistemas de firma electrónica reconocida o cualificada y avanzada basados en certificados electrónicos reconocidos o cualificados de firma electrónica expedidos por prestadores incluidos en la «Lista de confianza de prestadores de servicios de certificación». A estos efectos, se entienden comprendidos entre los citados certificados electrónicos reconocidos o cualificados los de persona jurídica y de entidad sin personalidad jurídica.

La Ley 39/2015 establece que los documentos administrativos serán **digitales por defecto**. El artículo 26.1 señala que *“Se entiende por documentos públicos administrativos los válidamente emitidos por los órganos de las Administraciones Públicas. Las Administraciones Públicas emitirán los documentos administrativos por escrito, a través de medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija otra forma más adecuada de expresión y constancia”*.

Continúa el apartado dos del mismo artículo diciendo que *“Para ser considerados válidos, los documentos electrónicos administrativos deberán:*

- a) Contener **información** de cualquier naturaleza archivada en un soporte electrónico según un formato determinado susceptible de identificación y tratamiento diferenciado.*
- b) Disponer de los **datos de identificación** que permitan su individualización, sin perjuicio de su posible incorporación a un expediente electrónico.*
- c) Incorporar una **referencia temporal** del momento en que han sido emitidos.*
- d) Incorporar los **metadatos** mínimos exigidos.*
- e) Incorporar las **firmas electrónicas** que correspondan de acuerdo con lo previsto en la normativa aplicable.*

*Se considerarán válidos los documentos electrónicos, que cumpliendo estos requisitos, sean trasladados a un tercero a través de medios electrónicos.”*

Respecto de su **conservación**, los artículos 17 de la Ley 39/2015 y 46 de la Ley 40/2015 establecen que los documentos administrativos se almacenarán por medios electrónicos y deberán conservarse en un formato que permita garantizar su:

- autenticidad
- integridad
- conservación
- disponibilidad y accesibilidad

Los medios o soportes en que se almacenen documentos, deberán contar con medidas de seguridad, de acuerdo con lo previsto en el **Esquema Nacional de Seguridad**, que garanticen su:

- autenticidad
- integridad
- confidencialidad
- calidad
- protección y conservación
- la identificación de los usuarios y el control de accesos
- el cumplimiento de las garantías previstas en la legislación de protección de datos.

---

*b) Sistemas de sello electrónico reconocido o cualificado y de sello electrónico avanzado basados en certificados electrónicos reconocidos o cualificados de sello electrónico incluidos en la «Lista de confianza de prestadores de servicios de certificación».*

*c) Cualquier otro sistema que las Administraciones Públicas consideren válido, en los términos y condiciones que se establezcan. Cada Administración Pública, Organismo o Entidad podrá determinar si sólo admite algunos de estos sistemas para realizar determinados trámites o procedimientos de su ámbito de competencia.*

*3. Cuando así lo disponga expresamente la normativa reguladora aplicable, las Administraciones Públicas podrán admitir los sistemas de identificación contemplados en esta Ley como sistema de firma cuando permitan acreditar la autenticidad de la expresión de la voluntad y consentimiento de los interesados.*

*4. Cuando los interesados utilicen un sistema de firma de los previstos en este artículo, su identidad se entenderá ya acreditada mediante el propio acto de la firma.*



### 3. Diligencia profesional y escepticismo profesional

**El escepticismo profesional es una actitud que requiere mentalidad o espíritu crítico y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.** Significa no confiar únicamente en las manifestaciones del auditado y no dar por sentado que los registros proporcionados por el auditado son auténticos sin otra evidencia corroborativa.

Esto puede plantear problemas a veces, cuando los registros informáticos (evidencia electrónica de transacciones o saldos) sólo pueden ser corroborados por otra evidencia informática. En estos casos su autenticidad y fiabilidad puede ser difícil o imposible de verificar sin conocer los controles automatizados o informáticos relacionados y hacer pruebas sobre su eficacia operativa (pruebas de controles).

Se utilizan muchos documentos o listados en papel o guardados en formato digital. Estos listados y documentos, sobre los que se realizan determinadas comprobaciones son tan sólo una **visualización “física” de una evidencia electrónica**, que podrían haber sido fácilmente alterados para engañar al auditor. Sin embargo en muchas ocasiones las pruebas que se realizan sobre dichos documentos son casi las mismas que hace 40 años, raras veces se comprueban los controles de seguridad e integridad (por ejemplo) utilizados en la generación de esos listados y en las bases de datos fuentes de los mismos, dando implícitamente por supuesto que existen. Cuando se actúa así, se está incurriendo en un riesgo importante de auditoría y se resiente la diligencia profesional exigida.

El apartado 5.3.10 de las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP) de la IGAE recoge esta idea y dice que **“Cuando se emplee evidencia informática, o datos procedentes de sistemas informáticos del auditado, los auditores deberán evaluar la fiabilidad de esta evidencia, y no darla nunca por supuesta a priori.”**

Cuanto más complejo sea el *entorno informático* mayor será el grado de escepticismo profesional requerido.

Dicho todo lo anterior, debe tenerse claro que, un auditor no tiene que ser un especialista en la obtención y examen de la evidencia informática para darse cuenta que la información proporcionada por los ordenadores no es fiable si no hay otra evidencia corroborativa, o si no se ha realizado y documentado una revisión de los controles generales y de aplicación.

Se debe actuar con la debida diligencia y escepticismo profesional y hacerse preguntas como las siguientes:

*¿Cuál es la probabilidad de que este listado u otro documento informático sean incorrectas, tanto accidental como intencionadamente?*

*¿Quiénes, de la organización auditada, tienen la oportunidad y la motivación para alterar los datos electrónicos por algún motivo?*

*¿Puede alterarse la evidencia informática sin dejar pistas de auditoría o rastros del cambio?*

*¿Hay una pista de auditoría que liga claramente la evidencia informática al hecho que la generó y hacia su inclusión en las cuentas anuales?*

*¿Contiene la evidencia informática información que identifique quién generó la entrada y cuándo?*

*¿Qué controles existen para prevenir cambios no autorizados en la evidencia informática después de su correcta generación?*

*¿Quién tiene derechos de acceso para cambiar la evidencia informática?*

*¿Cómo sabe el auditor que la evidencia informática no ha sido intencionadamente alterada para engañar o llevar a conclusiones equivocadas?*

*¿Tienen el sistema un “log” de auditoría adecuadamente establecido para registrar los intentos de acceso (éxitos y fracasos) a la evidencia informática?*

*¿Han sido revisados los “log” de auditoría por alguien independiente?*

La respuesta a estas cuestiones ayudará al auditor a evaluar la fiabilidad de los datos informáticos que se utilizan como evidencia, el riesgo de que existan incorrecciones significativas y a planificar pruebas de auditoría más eficaces, incluyendo la necesidad de que participe un experto en auditoría informática.

#### 4. Características de la evidencia electrónica de auditoría

De acuerdo con el apartado 5.3.2 de las NASP la evidencia electrónica o informática, queda definida como:

*“Información y datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos y telemáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de gestión del auditado. Esta evidencia informática incluirá los elementos identificados y estructurados que contienen texto, gráficos, sonidos, imágenes o cualquier otra clase de información que pueda ser almacenada, editada, extraída e intercambiada entre sistemas de tratamiento de la información, o usuarios de tales sistemas, como unidades diferenciadas.”*

En un primer análisis de esta definición de evidencia electrónica vemos que se produce una distinción entre dos tipos de evidencia de características muy diferenciadas y **que requerirán capacidades profesionales, técnicas y procedimientos de auditoría específicos**, tal como se comenta en el apartado siguiente.

La implantación de sistemas de información automatizados en la administración ha provocado que la pista visible de muchas transacciones que rastreamos los auditores en las fiscalizaciones haya desaparecido físicamente, transformándose en algo más intangible.

En muchas entidades los registros de las operaciones y del resto de la información capturada, estarán soportados electrónicamente constituyendo el soporte único y suficiente que garantice su conservación. Las bases de datos del sistema informático donde residan los registros contables constituirán soporte suficiente para la llevanza de la contabilidad de la entidad contable, sin que sea obligatoria la obtención y conservación de libros de contabilidad.<sup>12</sup>

La justificación de los distintos hechos contables estará soportada en documentos electrónicos. No vamos a disponer de documentos físicos para revisarlos, comprobar firmas, fotocopiar, poner tildes, etc<sup>13</sup>. Las facturas de proveedores llegan en formato electrónico desde el exterior, y solo existen en formato electrónico<sup>14</sup>. Los datos pueden consistir en simples registros de una base de datos o documentos electrónicos complejos (factura electrónica, documentos pdf, correos electrónicos, etc).

---

<sup>12</sup> Véase por ejemplo la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, cuya Regla 15 establece que

“2. Las bases de datos del sistema informático donde residan los registros contables constituirán soporte suficiente para la llevanza de la contabilidad de la entidad contable, sin que sea obligatoria la obtención y conservación de libros de contabilidad en papel o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos.”

<sup>13</sup> Por ejemplo, la misma Instrucción establece:

“Regla 37. Autorización.

....

2. Cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante la utilización de soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, los procedimientos de autorización y control mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales podrán ser sustituidos por autorizaciones y controles establecidos en las propias aplicaciones informáticas que garanticen la identificación y el ejercicio de la competencia por quien la tenga atribuida.

Regla 38. Toma de razón.

....

2. En el caso de que las operaciones sean registradas a partir de los datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, la diligencia de toma de razón se sustituirá por los oportunos procesos de validación en el sistema, mediante los cuales dichas operaciones queden referenciadas en relación con las anotaciones contables que hayan producido.”

<sup>14</sup> Por ejemplo, con el sistema FACe.

## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 1500: Evidencia de auditoría

Hay que tener presente que los atributos de la evidencia electrónica son diferentes de los de la evidencia tradicional en varios aspectos. En el siguiente cuadro se señalan las principales diferencias.<sup>15</sup>

Evidencia de auditoría tradicional	Evidencia informática de auditoría
<b>Origen</b>	
Se puede establecer con facilidad el origen/procedencia.	Es difícil determinar el origen si únicamente se examina información en soporte informático. Se requiere la utilización de controles y de técnicas de seguridad que permitan la autenticación y reconocimiento.
<b>Alteración</b>	
La evidencia en papel es difícil de alterar sin que se detecte.	Es difícil, si no imposible, detectar cualquier alteración únicamente mediante el examen de la información en soporte informático. La integridad de la información depende de los controles fiables y de las técnicas de seguridad empleadas.
<b>Aprobación</b>	
Los documentos en papel muestran la prueba de su aprobación en su superficie.	Es difícil de establecer la aprobación si únicamente se examina la información en soporte informático. Se requiere la utilización de controles y de técnicas de seguridad.
<b>Completitud</b>	
Todos los términos relevantes de una transacción se incluyen por lo general en un mismo documento.	Los términos más significativos aparecen a menudo en distintos archivos de datos.
<b>Lectura</b>	
No se requiere ningún tipo de herramienta o equipo.	Es necesaria la utilización de distintas tecnologías y herramientas.
<b>Formato</b>	
Parte integral del documento.	El formato viene separado de los datos y puede modificarse.
<b>Disponibilidad y accesibilidad</b>	
Normalmente no es una restricción durante la fiscalización.	Las pistas de auditoría puede que no estén disponibles en el momento de la auditoría y el acceso a los datos puede resultar más difícil.
<b>Firma</b>	
Es sencillo firmar un documento en papel y comprobar la firma.	Se necesitan las tecnologías adecuadas para realizar una firma electrónica fiable y revisarla.

A fin de poder valorar la suficiencia y lo apropiado de la evidencia informática recopilada para respaldar el informe de auditoría, el auditor debe considerar los riesgos específicos asociados al uso de este tipo de evidencia. Estos riesgos no pueden ser evaluados únicamente revisando la evidencia documental, como suele hacerse con los documentos en papel.

La copia impresa de la información en soporte informático o la lectura de la información directamente de la pantalla del ordenador es solamente un formato. Y éste no proporciona ninguna indicación del origen y autorización, ni tampoco garantiza la integridad ni la compleción de la información. Los auditores deberían asegurar que los controles y las distintas tecnologías utilizadas para crear, procesar, transmitir y guardar información en soporte informático son suficientes para garantizar su fiabilidad.

Por ejemplo, cuando se haga una prueba sobre facturas recibidas con el sistema FACe, hay que tener muy claro que si se piden copias en papel de facturas, dichas impresiones no son copia de las facturas, sino visualizaciones completas o incompletas de los ficheros informáticos; que esa visualización es una evidencia muy débil; que la evidencia válida está en los ficheros informáticos a los que debemos acceder.

<sup>15</sup> Véase: Émond, Caroline; Electronic Audit Evidence; The Canadian Institute of Chartered Accountants, 2003.

## 5. Procedimientos de auditoría aplicables

Los objetivos específicos de auditoría no se ven afectados por el hecho de que los datos contables se procesen manualmente o mediante ordenador. Sin embargo, los métodos para obtener la evidencia de auditoría adecuada y suficiente, pueden verse influenciados por los procesos informáticos. El auditor puede utilizar tanto procedimientos manuales como técnicas de auditoría asistidas por ordenador o bien una combinación de ambos métodos, al objeto de obtener dicha evidencia. Sin embargo, en algunos sistemas contables complejos que utilizan un ordenador para llevar a cabo aplicaciones significativas, puede ser difícil o imposible que el auditor obtenga ciertos datos sin apoyo informático.

La obtención de evidencia electrónica ha de ser objeto de análisis desde una doble perspectiva:

**a) Revisando la información y bases de datos disponibles mediante pruebas realizadas con herramientas informáticas de auditoría.**

Se hace necesario desarrollar nueva metodología de auditoría e introducir nuevas técnicas y herramientas informáticas para poder recuperar y evaluar este tipo de evidencia electrónica. Será el momento de utilizar herramientas y técnicas de análisis de datos.

**b) Evaluando el entorno informatizado del ente fiscalizado, efectuando pruebas de los controles internos implantados en los programas y aplicaciones informáticas.**

La revisión de los procedimientos administrativos y contables, el flujo de documentos, autorizaciones, segregación de funciones, etc. existentes en el seno de la organización auditada ha formado parte siempre de los procedimientos ordinarios de auditoría. En este sentido la revisión de los sistemas informáticos de gestión proporcionan evidencia de auditoría, indispensable, ya que nos permiten conocer cuál es el flujo de las transacciones, de los documentos electrónicos, las autorizaciones explícitas a implícitas, la segregación de funciones realmente existente, los controles de seguridad existentes frente a accesos y modificaciones no autorizadas y otros procedimientos de control interno.

Actualmente con sistemas complejos que interrelacionan e integran distintas áreas funcionales de las organizaciones, y la desaparición progresiva del soporte papel, etc, el análisis y evaluación de tales sistemas **excederá normalmente las competencias de un auditor financiero requiriéndose la intervención de un especialista en auditoría informática.**

De acuerdo con la NIA-ES 315 / GPF-OCEX 1315 el auditor debe tener en cuenta el entorno informatizado en el diseño de los procedimientos de auditoría necesarios para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Estas normas exigen al auditor la revisión de los sistemas de control automatizados, la valoración del riesgo de auditoría correspondiente y la realización de pruebas de controles.

Aunque se deberán efectuar en todo caso pruebas sustantivas manuales para verificar transacciones y saldos de importe significativo, **en determinadas situaciones, no será posible reducir el riesgo de detección a un nivel aceptable, realizando únicamente pruebas sustantivas manuales, siendo preciso combinarlas con pruebas de controles.**

La generalización de la administración electrónica viene acompañada por una realidad inevitable: toda la información de gestión útil para las fiscalizaciones está en alguna tabla de alguna base de datos. La auditoría con metodología actualizada permite que el auditor especialista sepa cuál es la tabla y la base de datos con la información necesaria y la obtenga. Una vez disponibles los ficheros fuente, mediante la utilización de técnicas/herramientas de análisis de datos, el auditor puede realizar muchas pruebas sobre el 100% de la población, no solo sobre muestras.

Los auditores deberán tener evidencia suficiente y adecuada de que los datos provenientes de sistemas informáticos son válidos y fiables cuando tales informaciones sean significativas para los resultados de la auditoría.

La decisión para adoptar un determinado enfoque de auditoría (es decir, poner mayor o menor énfasis en las pruebas de controles, en el análisis de datos o en procedimientos sustantivos) no dependerá tanto del tamaño de la entidad auditada como del grado de complejidad de los sistemas de gestión y de control interno.



## 6. Documentación de la evidencia electrónica de auditoría

### 6.1 Captura de documentos de la entidad como evidencia de auditoría

Cuando existe una incidencia o incorrección conocida, puede ser necesario conservar evidencias de auditoría pertinentes, tales como copias de los documentos de la entidad en el expediente de auditoría.

Solamente las copias (bien versiones electrónicas o imágenes escaneadas) de los documentos de la entidad son archivadas en un expediente de auditoría, no los documentos originales. Cuando los miembros del equipo obtienen versiones originales de los documentos de la entidad (por ejemplo, un contrato o una factura), los devolverán a la entidad cuando ya no los necesiten; no los tirarán/desecharán bajo ninguna circunstancia.

Los siguientes son factores que deben tomarse en consideración para determinar si incluir o no copias (bien versiones electrónicas o imágenes escaneadas) de información de la entidad en el expediente de auditoría:

- El riesgo de que los registros de la entidad puedan ser modificados o no conservados cuando los auditores necesitan copias de ellos más tarde para demostrar que había evidencia de auditoría suficiente y apropiada para apoyar el informe. El riesgo puede ser de pérdida accidental o intencionada (por ejemplo, los esfuerzos de la dirección por ocultar un fraude podrían incluir la destrucción de documentos).
- El riesgo de que un documento o registro (en formato electrónico o copia en papel) pueda ser modificado con posterioridad.
- El sistema informático no conserva los datos de las transacciones examinadas por el órgano fiscalizador o aquellos sobre los que éste ha realizado comparaciones. Si el sistema de la entidad no conserva los datos de las operaciones examinadas (por ejemplo, cada entrada y salida de inventario), entonces el órgano fiscalizador puede necesitar conservar en su expediente de auditoría, preferiblemente en formato electrónico, copias de los documentos examinados.

### 6.2 Correos electrónicos

Los auditores conservarán en el expediente de auditoría las comunicaciones por correo electrónico importantes enviadas o recibidas de un organismo oficial o de un tercero que sean relevantes para la auditoría y estén relacionadas con el informe.

El requisito de conservar las comunicaciones por correo electrónico de la entidad depende de la importancia de la correspondencia y de si la correspondencia representa evidencia de auditoría (pruebas, observaciones, u otros hallazgos).

Las comunicaciones por correo electrónico entre los miembros del equipo de auditoría se conservarán en el expediente de auditoría si éstas se refieren a un asunto importante y contienen información o datos relevantes.

Los auditores copiarán todos los correos electrónicos importantes desde sus buzones de correo electrónico personales al expediente de auditoría antes de que finalice el trabajo y eliminarán cualquier copia de los correos electrónicos de sus buzones de correo cuando la documentación del expediente esté completa.

Los auditores copiarán la documentación de auditoría almacenada temporalmente en llaves USB u otros medios de almacenamiento al expediente de auditoría y borrarán los documentos de la ubicación temporal tan pronto como sea posible y antes de que la documentación del expediente esté completa.

Todo el material, con independencia del formato o ubicación, que no se haya integrado en los papeles de trabajo y que ya no se necesite se eliminará antes de que finalice la compilación del expediente final de auditoría.

El objetivo general es que el expediente de auditoría sea el único depositario de toda la documentación que sea necesario conservar en relación con la auditoría.

Los mensajes de correo electrónico han de mantener su estructura, contenido y su contexto. La estructura se refiere a la presentación del mensaje y los documentos adjuntos y mensajes relacionados. El contexto se refiere a la información que documenta el origen y el destino del mensaje, el asunto, fechas, y otra información pertinente.

A fin de conservar su valor como evidencia, los mensajes de correo electrónico deberán conservarse de un modo

que no puedan ser alterados o manipulados.

#### 6.3 Tratamiento de textos, hoja de cálculo, presentación, o documentos análogos

El tratamiento de textos, las hojas de cálculo, la presentación o los documentos análogos también forman parte de la documentación de auditoría y son almacenados temporalmente en llaves USB, en discos duros locales, servidores centrales u otros medios de almacenamiento.

Los miembros del equipo deben transferir cualquiera de estos documentos temporalmente almacenados fuera del expediente al interior del mismo antes de su finalización. Se debe tener en cuenta que tales documentos pueden haber sido ya guardados como adjuntos a correos electrónicos o como otros papeles de trabajo. En este caso, no es necesario guardar las copias adicionales del mismo documento. Una vez las envían, los miembros del equipo pueden **eliminar estos documentos de la ubicación original**. Cualquier otra información que no sea transferida al expediente es considerada similar a un archivo de escritorio y es eliminada.

En todo caso se deberán adoptar medidas de seguridad para proteger la confidencialidad e integridad de los papeles de trabajo electrónico, incluyendo medidas de encriptación de datos.

#### 6.4 Trabajo de análisis de datos realizado con herramientas informáticas de análisis de datos

El trabajo de auditoría realizado usando ACL/IDEA<sup>16</sup> debe ser debidamente documentado y supervisado, como cualquier otro trabajo de auditoría. No obstante, dada la naturaleza intangible de la evidencia digital debe extremarse el cuidado en la documentación y el control de calidad del trabajo realizado, con objeto de que sea comprendido posteriormente por otro auditor y, en su caso, pueda ser reutilizado.

La documentación de una prueba compleja incluirá la siguiente documentación:

- Descripción del modelo de datos o bases de datos del sistema de información.
- Resumen de las principales reuniones mantenidas.
- Escritos de solicitud de los datos necesarios o las instrucciones para su obtención.
- Scripts utilizados o historia de las tablas finales con los resultados.
- Diagramas de flujo de la prueba de ACL/IDEA.
- Hoja de Excel/Word con las conclusiones y resultados obtenidos.

Toda esta documentación se incorporará a los papeles de trabajo de la fiscalización correspondiente como evidencia para soportar las conclusiones obtenidas.

Cuanto más sencilla sea una prueba más simple podrá ser su documentación.

La forma de solicitar la información, los datos obtenidos y las pruebas realizadas se deben documentar de tal manera que cualquier persona sin conocimiento previo de la entidad y con conocimientos funcionales de ACL/IDEA, pueda comprender los objetivos de la prueba, la información de la que se ha dispuesto, su tratamiento, los resultados y el fundamento de las conclusiones a las que se ha llegado. Por esta razón es importante que los OCEX estandaricen cómo se deben realizar estas pruebas.

Se incluirá en el archivo permanente toda la información que pueda ser de utilidad para realizar las pruebas de datos en la entidad fiscalizada en ejercicios sucesivos: descripción del modelo de datos o bases de datos, modelos de solicitud de los datos, diagramas de flujo de datos de la ejecución de las pruebas, scripts de ejecución de las pruebas, etc...

Si la prueba está bien documentada (incluyendo scripts y diagramas de flujo descriptivos), en años posteriores será muy **sencillo y rápido** repetirla por otras personas distintas de las que crearon, ejecutaron y documentaron.

Una buena documentación de la prueba de datos realizada, permite:

- Verificar la calidad del diseño de la prueba y la razonabilidad de sus resultados.
- Respalda las conclusiones de auditoría que se hayan obtenido.
- Independizar la ejecución de la prueba de la persona que la haya diseñado.
- Disminuir significativamente el coste de ejecución en años posteriores.

---

<sup>16</sup> Las herramientas informáticas de auditoría más habituales en el mundo de la auditoría. No obstante los comentarios son aplicables a cualquier otra herramienta con similares funcionalidades.

#### 7. Un ejemplo: la factura electrónica<sup>17</sup>

Una factura electrónica es una factura que se expide y recibe en formato electrónico y tiene los mismos efectos legales que una factura en papel. Recordemos que una factura es un justificante de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Es obligatorio su uso en todas las administraciones públicas desde el 1/1/2015.

#### **Legibilidad, autenticidad e integridad**

Todas las facturas, sean electrónicas o en papel, deben garantizar:

- La legibilidad de la factura.
- La autenticidad del origen de la factura (es decir, garantizar la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura, que pueden ser la misma persona).
- La integridad del contenido de la factura (es decir, garantizar que su contenido no ha sido modificado).

En el caso de la factura electrónica, la legibilidad la facilita el programa informático que la crea o recibe.

La autenticidad y la integridad se pueden garantizar de diversas formas:

- Mediante firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido.
- Mediante intercambio electrónico de datos EDI.
- Mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por la misma.
- Mediante los controles internos pertinentes, siempre que permitan crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

#### **FACe**

Uno de los sistemas más utilizados en la Administración es **FACe**. Es el Punto General de Entrada de Facturas de la Administración General del Estado, de acuerdo a la Ley 25/2013 de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público. Está abierto a que sea usado por terceras Administraciones Públicas, de hecho es utilizado por muchas entidades locales, y permite la remisión de facturas en formato electrónico a aquellos organismos de las administraciones que estén dados de alta en el sistema.

FACe proporciona a las Administraciones Públicas dos formas de acceso al servicio:

- Portal Web de FACe: Portal a través del cual el organismo accede al buzón o buzones de sus unidades (oficina contable, órgano gestor, unidad tramitadora) y puede descargarse la factura electrónica y los anexos que ha presentado el proveedor y actualizar el estado de tramitación de la factura para que sea notificado al proveedor.
- Interfaz de servicios web: interfaz que permite que el sistema informático que da soporte al registro contable de facturas de la Administración destinataria pueda descargarse las facturas de manera automática sin la necesidad de acción humana en la descarga de la factura desde FACe.

El proveedor siempre debe indicar dentro de la factura el órgano gestor, la unidad tramitadora y la oficina contable destinatarias de su organismo destinatarios. La administración debe informar a qué unidades debe remitir la factura (órgano gestor – unidad tramitadora – oficina contable) <sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Se abre un apartado específico sobre la factura electrónica en esta guía de fiscalización por su interés general en todos los OCEX. Consideraciones similares podrían hacerse para todas las áreas de gestión.

<sup>18</sup> *¿Qué se entiende por oficina contable?*

La unidad o unidades que tienen atribuida la función de contabilidad en el organismo y que también son competentes para la gestión del registro contable de facturas.

*¿Qué se entiende por órgano gestor?*



---

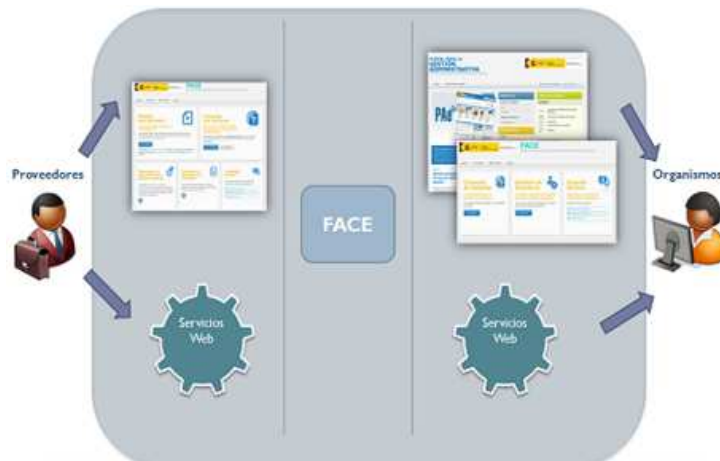
## Guía práctica de fiscalización de los OCEX

### GPF-OCEX 1500: Evidencia de auditoría

---

Los proveedores disponen en el portal [www.face.gov.es](http://www.face.gov.es) de un directorio donde pueden buscar las unidades de cada organismo y obtener el código DIR que deben indicar dentro de la factura.

Dentro del documento de factura electrónica (.xsig) es obligatorio, para la correcta remisión de la factura al órgano destinatario final, informar del órgano gestor, la unidad tramitadora y la oficina contable destinatarios.



#### **Problemática planteada a los auditores**

Normalmente la entidad fiscalizada adherida a FACE tendrá todas las facturas electrónicas descargadas en su sistema de información<sup>19</sup>.

Al fiscalizar el capítulo 2 o el 6 se deberá considerar, entre otras muchas cosas:

- Que las BD con las facturas electrónicas que hemos obtenido contiene todas las facturas enviadas por FACE.
- Las impresiones en papel o pdf que nos proporcione la entidad puede que no estén completas o sean incorrectas.
- Que hay muchas pruebas que es más seguro, eficaz y eficiente realizarlas sobre el 100% de las facturas en vez de sobre una muestra impresa en papel.
- Se deben realizar pruebas sobre la integridad de las facturas electrónicas (revisión de metadatos).
- Verificar si se ha cumplido lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley 25/2013 respecto de la obligación de realizar auditorías de sistemas anuales.
- Etc.

---

Centro directivo, delegación, subdelegación territorial u organismo de la Administración General del Estado, Comunidad Autónoma o Entidad Local a que corresponda la competencia sobre la aprobación del expediente de gasto.

*¿Qué se entiende por unidad tramitadora?*

Órgano administrativo al que corresponda la tramitación de los expedientes, sin perjuicio de a quien compete su aprobación.

<sup>19</sup> Si la entidad dispone de un sistema automatizado de registro contable de facturas conectado a FACE, las facturas solo podrán ser descargadas por el sistema del registro contable de facturas conectado con FACE, no permitiendo descargarlas a través del portal de gestión de facturas interno.

Sin embargo, si la entidad no dispone de dicho sistema automatizado y utiliza el portal de gestión de facturas interno, el sistema permite el acceso a los usuarios, mediante certificado electrónico, a los buzones asociados a sus unidades donde pueden consultar las facturas recibidas. El sistema permite la descarga de las facturas originales (extensión .xsig) en formato facturae 3.2/3.2.1, documentos anexos y la descarga de un resumen de la factura en formato PDF donde se incluye la factura completa dentro de una zona de códigos PDF 417.