

---

## Guía práctica de fiscalización dos OCEX

### GPF-OCEX 1500: Evidencia de auditoría

Referencia: ISSAI-ES 100, ISSAI-ES 200, NIA-ES 500 e  
Manual de procedimientos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas

*Aprobado pola Conferencia de Presidentes de ASOCEX o 29/11/2016*

---

I. Introducción	1
II. Obxectivo	4
III. Definicións	5
IV. Evidencia de auditoría suficiente e adecuada	6
V. Información que se utilizará como evidencia de auditoría	10
VI. Métodos de selección dos elementos sobre os que se realizarán probas para obter evidencia de auditoría	25
VII. Incongruencia na evidencia de auditoría ou reservas sobre a súa fiabilidade	31
VIII. Fiscalización de cumprimento	33
IX. A evidencia electrónica de auditoría	34
Anexo 1 Procedementos de auditoría para obter evidencia de auditoría	
Anexo 2 Consideracións sobre a evidencia electrónica de auditoría	

*Nota: Para facilitar a análise e utilización desta guía púxose, no seu caso, ao final de cada parágrafo, a referencia á norma e parágrafo correspondentes.*

#### **I. Introducción**

1. A NIA-ES 500 explica o que constitúe evidencia de auditoría, e trata da responsabilidade que ten o auditor de deseñar e aplicar procedementos de auditoría para obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada que lle permita alcanzar conclusións razoables nas que basear a súa opinión ou as súas conclusións. (NIA-ES 500; P1)
2. Esta Guía práctica de fiscalización incorpora e sintetiza o disposto na ISSAI-ES 200 (apartados 118 a 125) e na NIA-ES 500 *Evidencia de auditoría*, adaptando as súas disposicións ás características das auditorías dos OCEX.

Tamén se tivo en consideración determinadas disposicións relativas á evidencia electrónica establecidas no *Manual de procedimientos de fiscalización de regularidade do Tribunal de Contas*.

Todo iso enmarcado no previsto no apartado 37 da *ISSAI-ES 100 Principios fundamentais da fiscalización do sector público*:

*“37. Os auditores deben aplicar procedementos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente e adecuada para sustentar o informe de auditoría.*

*As decisións do auditor en canto á natureza, o calendario de execución e a extensión dos procedementos de auditoría terán un impacto sobre a evidencia que se obterá. A selección de procedementos dependerá da valoración do risco ou da análise do problema.*

*A evidencia de auditoría é aquela información que utiliza o auditor para alcanzar as conclusións nas que basea a súa opinión.*

*A evidencia pode proceder de distintas fontes, tales como rexistros de operacións en papel e en forma electrónica, comunicacións por escrito e en forma electrónica con axentes externos, observacións efectuadas polo auditor e testemuños orais ou escritos realizados pola entidade auditada.*

*Os procedementos para obter a evidencia de auditoría poden incluír a inspección, observación, indagación, confirmación, revisión dos cálculos, procedementos analíticos e outras técnicas de investigación.*

*A evidencia debe ser suficiente e adecuada. A suficiencia é a medida cuantitativa da evidencia de auditoría e bastará para persuadir a unha persoa coñecedora de que os resultados son razoables. A*

*adecuación é a medida cualitativa da evidencia de auditoría, é dicir, da súa validez, relevancia e fiabilidade para sustentar as conclusións nas que se basea a opinión do auditor.*

*A avaliación do auditor sobre a evidencia debe ser obxectiva, sen rumbo e equilibrada. Os resultados preliminares deben comunicarse e tratarse coa entidade auditada para confirmar a súa validez.*

*Así mesmo, o auditor debe respectar todos os requirimentos respecto da confidencialidade.”*

3. Esta guía é aplicable a toda a evidencia de auditoría obtida no transcurso dunha fiscalización. Outras normas tratan de aspectos específicos da auditoría (por exemplo, a GPF-OCEX 1315/NIA-ES 315<sup>1</sup>), da evidencia de auditoría que se debe obter en relación cun tema concreto (por exemplo, a NIA-ES 570<sup>2</sup>), de procedementos específicos para obter evidencia de auditoría (por exemplo, a NIA-ES 520<sup>3</sup>) e da avaliación sobre se se obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada (GPF-OCEX 1330/NIA-ES 330<sup>4</sup>). A GPF-OCEX 4001 trata dos aspectos específicos da evidencia nas fiscalizacións de cumprimento da legalidade. (NIA-ES 500; P2)

## II. Obxectivo do auditor

4. **Os auditores deben aplicar procedementos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente e adecuada para sustentar o informe de auditoría.** (ISSAI-ES100 P37) (ISSAI-ES 200; P118) (NIA-ES 500; P4)

## III. Definicións

5. Para os efectos das Guías Prácticas de Fiscalización dos OCEX, os seguintes termos teñen o significado que se lles atribúe a continuación:

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

Medida cualitativa da evidencia de auditoría, é dicir, a súa relevancia e fiabilidade para apoiar as conclusións nas que se basea a opinión do auditor.

### *Documento electrónico*

Información de calquera natureza en forma electrónica, arquivada nun soporte electrónico segundo un formato determinado e susceptible de identificación e tratamento diferenciado. (ENI<sup>5</sup>)

### *Evidencia de auditoría*

Información utilizada polo auditor para alcanzar as conclusións nas que basea a súa opinión. A evidencia de auditoría inclúe tanto a información contida nos rexistros contables dos que se obteñen os estados financeiros, como outra información.

### *Evidencia electrónica de auditoría*

Incluirá calquera tipo de elemento, dato, información ou ficheiro susceptible de ser orixinado, tratado, transmitido e almacenado entre sistemas ou aplicacións informáticas, que fose utilizado para alcanzar as conclusións que sustentan o informe de fiscalización. Por exemplo: folla de cálculo utilizada para calcular unha estimación contable, as facturas electrónicas, os ficheiros de nómina, a base de datos contable, etc.

Tamén comprende os elementos lóxicos, programas e aplicacións utilizados nos procedementos de xestión do fiscalizado que sexan significativos pola auditoría.

---

<sup>1</sup> “Identificación e valoración dos riscos de incorrección material mediante o coñecemento da entidade e da súa contorna”

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

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

<sup>4</sup> “Respostas do auditor aos riscos valorados”

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

*Experto da dirección*

Persoa ou organización especializada nun campo distinto ao da contabilidade ou auditoría, cuxo traballo nese ámbito utilízase pola entidade para facilitar a preparación dos estados financeiros.

*Firma electrónica:*

Conxunto de datos en forma electrónica, consignados xunto a outros ou asociados con eles, que poden ser utilizados como medio de identificación do asinante. (ENI)

*Formato*

Conxunto de regras (algoritmo) que define a maneira correcta de intercambiar ou almacenar datos en memoria. (ENI)

*Marca de tempo*

A asignación por medios electrónicos da data e, no seu caso, a hora a un documento electrónico. (ENI)

*Metadato*

Dato que define e describe outros datos. Existen diferentes tipos de metadatos segundo a súa aplicación. (ENI)

*Metadato de xestión de documentos*

Información estruturada ou semiestructurada que fai posible a creación, xestión e uso de documentos ao longo do tempo no contexto da súa creación. Os metadatos de xestión de documentos serven para identificar, autenticar e contextualizar documentos, e do mesmo xeito ás persoas, os procesos e os sistemas que os crean, xestionan, manteñen e utilizan. (ENI)

*Modelo de datos*

Conxunto de definicións (modelo conceptual), interrelacións (modelo lóxico) e regras e convencións (modelo físico) que permiten describir os datos para o seu intercambio. (ENI)

*Pista de auditoría*

É a evidencia que demostra como unha transacción específica foi iniciada, procesada e rexistrada no sistema de información contable. *Por exemplo, a pista de auditoría dunha compra pode incluír o pedido, o albarán de recepción, a factura, o apuntamento no rexistro de facturas e o asento contable.*

*Suficiencia (da evidencia de auditoría)*

Medida cuantitativa da evidencia de auditoría. A cantidade de evidencia de auditoría necesaria depende da valoración do auditor do risco de incorrección material así como da calidade da devandita evidencia.

*Rexistros contables*

Rexistros de asentos contables iniciais e documentación de soporte, tales como cheques e rexistros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principais e libros auxiliares; asentos no libro diario e outros axustes dos estados financeiros que non se reflectan en asentos no libro diario; e rexistros tales como follas de traballo e follas de cálculo utilizadas para a imputación de custos, cálculos, conciliacións e información a revelar.

*Selo de tempo*

A asignación por medios electrónicos dunha data e hora a un documento electrónico coa intervención dun prestador de servizos de certificación que asegure a exactitude e integridade da marca de tempo do documento. (ENI)

*Selado de tempo*

Acreditación a cargo dun terceiro de confianza da data e hora de realización de calquera operación ou

transacción por medios electrónicos. (ENI)

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

6. **Os procedementos de auditoría deberán ser adecuados, tendo en conta as circunstancias, co fin de obter evidencia de auditoría suficiente e adecuada.** (ISSAI-ES 200; P119) (NIA-ES 500; P6)

A evidencia de auditoría é de natureza acumulativa e obtense principalmente da aplicación de procedementos de auditoría no transcurso da auditoría. Non obstante, tamén pode incluír información obtida doutras fontes, tales como auditorías anteriores (a condición de que o auditor determinase se se produciron cambios desde a anterior auditoría que poidan afectar á relevancia desta para a auditoría actual).

Ademais doutras fontes internas ou externas á entidade, os rexistros contables da entidade son unha fonte importante de evidencia de auditoría. Así mesmo, a información que se utiliza como evidencia de auditoría pode haberse preparado utilizando o traballo dun experto da dirección.

A evidencia de auditoría comprende tanto a información que sustenta e corrobora as afirmacións da dirección como calquera información que contradiga ditas afirmacións. Nalgúns casos, o auditor utiliza a ausencia de información (por exemplo, a negativa da dirección para realizar unha manifestación que se lle solicitou) e, en consecuencia, constitúe tamén evidencia de auditoría. (NIA-ES 500; A1)

**A evidencia debe ser suficiente e adecuada (pertinente e fiable)**

7. **A evidencia de auditoría deberá ser suficiente e adecuada. A suficiencia e adecuación da evidencia de auditoría están interrelacionadas.**

A **suficiencia** é a **medida cuantitativa** da evidencia de auditoría e bastará para persuadir a un auditor experimentado de que os resultados son razoables. A cantidade necesaria de evidencia de auditoría depende da valoración realizada polo auditor dos riscos de incorrección (canto maiores sexan os riscos valorados, maior será a evidencia de auditoría que probablemente sexa necesaria), así como da calidade de dita evidencia de auditoría (canto maior sexa a calidade, menor poderá ser a cantidade necesaria). Con todo, a obtención de máis evidencia de auditoría pode non compensar a súa baixa calidade. (ISSAI-ES 200; P120) (NIA-ES 500; A4)

A **adecuación** é a **medida cualitativa** da evidencia de auditoría, é dicir, da súa relevancia e fiabilidade para sustentar as conclusións nas que se basea a opinión do auditor. (NIA-ES 500; A5)

8. A maior parte do traballo do auditor ao formarse unha opinión consiste na obtención e avaliación de evidencia de auditoría. (NIA-ES 500; A2)

Os procedementos de auditoría para obter evidencia de auditoría poden incluír a inspección, a observación, a indagación, a confirmación, o recálculo, a reexecución e os procedementos analíticos, a miúdo combinados entre si. Véxase para maior detalle o Anexo 1.

9. **A seguridade razoable alcánzase cando o auditor obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada para reducir o risco de auditoría<sup>6</sup> a un nivel aceptablemente baixo.** (NIA-ES 500; A3)

A GPF-OCEX 1330 (apartado 44) require que o auditor conclúa sobre se se obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada. A determinación de se se obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada para reducir o risco de auditoría a un nivel aceptablemente baixo e, en consecuencia, para permitir ao auditor alcanzar conclusións razoables nas que basear a súa opinión, é unha cuestión de xuízo **profesional**. A NIA-ES 200 fai referencia a cuestións tales como a natureza dos procedementos de auditoría, a oportunidade da información financeira e o equilibrio entre o custo e o beneficio, como factores relevantes cando o auditor aplica o seu xuízo profesional para determinar se se obtivo evidencia de auditoría suficiente e adecuada. (NIA-ES 500; A6)

---

<sup>6</sup> É dicir, o risco de que o auditor exprese unha opinión inadecuada cando os estados financeiros conteñen incorreccións materiais.

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

10. Ao realizar o deseño e a aplicación dos procedementos de auditoría, o auditor considerará a relevancia e a fiabilidade da información que se utilizará como evidencia de auditoría. (ISSAI-ES 200; P119) (NIA-ES 500; P7)

Aínda que a evidencia de auditoría obtense principalmente dos procedementos de auditoría aplicados no transcurso da auditoría, tamén pode incluír información obtida doutras fontes, como, por exemplo, de auditorías anteriores.

**A calidade de toda a evidencia de auditoría vese afectada pola relevancia e a fiabilidade da información na que se basea.** (NIA-ES 500; A26)

**Relevancia ou pertinencia**

11. **A relevancia refírese á conexión lóxica coa finalidade do procedemento de auditoría, ou a súa pertinencia respecto diso, e, no seu caso, coa afirmación que se somete a comprobación.** A relevancia da información que se utilizará como evidencia de auditoría pode verse afectada pola orientación das probas. (NIA-ES 500; A27)

Para ser pertinente, a evidencia debe referirse ao período obxecto de exame e ser representativa da totalidade do devandito período.

*Por exemplo, se o obxectivo dun procedemento de auditoría é comprobar se existe unha sobrevaloración en relación coa existencia ou a valoración das contas para pagar, a realización de probas sobre as contas para pagar rexistradas pode ser un procedemento de auditoría relevante.*

*En cambio, cando se comproba se existe unha infravaloración en relación coa existencia ou a valoración das contas para pagar, a realización de probas sobre as contas para pagar rexistradas non sería relevante, podendo selo a realización de probas sobre certa información, como pagos posteriores, facturas impagadas, contas de provedores e albaranes de entrada sen a correspondente factura.*

12. Un conxunto determinado de procedementos de auditoría pode proporcionar evidencia de auditoría que sexa relevante para determinadas afirmacións, pero non para outras. (NIA-ES 500; A28)

*Por exemplo, a inspección de documentos relacionados co cobro de contas a cobrar despois do peche do período pode proporcionar evidencia de auditoría con respecto á existencia e á valoración, pero non necesariamente con respecto ao corte de operacións.*

De forma similar, a obtención de evidencia de auditoría con respecto a unha afirmación concreta, por exemplo, a realidade de certas existencias, non substitúe a obtención de evidencia de auditoría referente a outra afirmación, como, por exemplo, a valoración das devanditas existencias. Por outra banda, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fontes ou de natureza diferente pode ser relevante para unha mesma afirmación.

13. As **probos de controis** están destinadas a avaliar a eficacia operativa dos controis para a prevención, detección e corrección das incorreccións materiais nas afirmacións. O deseño de probas de controis a fin de obter evidencia de auditoría relevante inclúe a identificación de condicións (características ou atributos) indicativas da execución do control, e condicións que indican unha desviación con respecto á execución adecuada. O auditor poderá así realizar probas sobre a presenza ou ausencia das devanditas condicións. (NIA-ES 500; A29)

14. Os **procedementos substantivos** están destinados a detectar incorreccións materiais nas afirmacións. Comprenden probas de detalle e procedementos analíticos substantivos. O deseño de procedementos substantivos inclúe identificar condicións relevantes para o obxectivo da proba que indican unha incorrección na afirmación correspondente. (NIA-ES 500; A30)

**Fiabilidade**

15. **A fiabilidade da información que se utilizará como evidencia depende da súa orixe (fonte) e a súa natureza, así como das circunstancias específicas nas que se obtivo, incluído, cando sexan relevantes, os controis sobre a súa preparación e conservación.** Isto é especialmente importante cando se trata de información e datos en formato electrónico.
16. Pódense facer xeneralizacións acerca da fiabilidade de diferentes tipos de evidencia, aínda que con importantes excepcións. Mesmo cando a evidencia obtense de fontes externas á entidade auditada, como as confirmacións de terceiros, pode haber circunstancias que afecten á fiabilidade da información. Así pois, aínda recoñecendo a existencia de tales excepcións, as seguintes xeneralizacións acerca da fiabilidade da evidencia poden ser útiles: (ISSAI-ES 200; P121) (NIA-ES 500; A5 e A31)
- A evidencia é máis fiable cando se obtén de fontes independentes externas á entidade auditada.
  - A evidencia que se xera internamente é máis fiable cando os controis relacionados son efectivos.
  - A evidencia obtida directamente polo auditor (por exemplo, a través da observación da aplicación dun control) é máis fiable que a evidencia obtida indirectamente ou por inferencia (por exemplo, a través de preguntas sobre a aplicación dun control).
  - A evidencia é máis fiable cando existe en forma documental, xa sexa en papel, formato electrónico ou calquera outro medio (por exemplo, un acta, ou mesmo unha gravación dunha reunión dun órgano colexiado, é máis solvente que unha manifestación oral en relación co acontecido na mesma).
  - A evidencia de auditoría proporcionada por documentos orixinais é máis fiable que a evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias ou facsímiles, ou documentos que foron filmados, dixitalizados ou convertidos, de calquera outro modo, en formato electrónico, cuxa fiabilidade dependerá dos controis sobre a súa preparación e conservación.
17. Unha auditoría de estados financeiros raramente leva a comprobación da **autenticidade de documentos**, e o auditor non foi formado para iso nin se espera que sexa un experto na devandita comprobación. Con todo, o auditor deberá considerar a fiabilidade da información que se usará como evidencia, incluíndo fotocopias, faxes, microfilmes, arquivos dixitalizados ou outro tipo de documentos electrónicos, e deberá analizar, cando iso resulte relevante, os controis que existan para a súa preparación e conservación. (ISSAI-ES 200; P119)

A GPF-OCEX 1240 (apartado 21) trata das circunstancias nas que o auditor ten motivos para pensar que un documento pode non ser auténtico, ou pode ser modificado sen que dita modificación foille comunicada. (NIA-ES 500; A33)

**Fontes e tipos de evidencia de auditoría**

18. Unha maior seguridade conséguese por unha evidencia consistente obtida de diversas fontes ou de natureza diferente, en lugar de elementos de evidencia considerados de maneira individual. Ademais, obtendo evidencia de diversas fontes ou de natureza diferente é posible identificar elementos individuais pouco fiables. (ISSAI-ES 200; P122)
19. A evidencia de auditoría pódese obter examinando os rexistros contables. Do mesmo xeito que a información que xustifica as afirmacións da dirección, débese tomar en conta calquera información que as contradiga. No caso dos estados financeiros do sector público, a miúdo a dirección afirma que as transaccións e feitos leváronse a cabo de conformidade coa normativa aplicable e ditas afirmacións poden caer dentro do ámbito dunha auditoría financeira. Tamén pode ser necesario que os auditores do sector público consideren os requisitos e recomendacións dos Principios Fundamentais das Auditorías de Cumprimento e as directrices correspondentes. (ISSAI-ES 200; P123)
20. Normalmente obtense máis seguridade a partir de evidencia de auditoría congruente, obtida de fontes diferentes ou de natureza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. (NIA-ES 500; A8)

*Por exemplo, a obtención de información corroborativa dunha fonte independente da entidade pode aumentar a seguridade que obtén o auditor dunha evidencia de auditoría que se xera internamente, como pode ser a evidencia que proporcionan os rexistros contables, as actas de reunións ou unha manifestación da dirección.*

21. Adicionalmente, poden facerse as seguintes consideracións sobre os **tipos de evidencia de auditoría**<sup>7</sup>

Procedementos de auditoría para obter evidencia	Consideracións
<b>FÍSICA ou MATERIAL</b>	
Inspección ou observación directa de persoas, propiedades ou acontecementos. Deberán documentarse en forma de memorándums, fotografías, gráficos, mapas ou mostras reais.	Aínda que adoitan ser as probas máis convincentes, o auditor debe ter en conta que, nalgúns casos, a súa presenza pode distorsionar a realidade.
<b>DOCUMENTAL</b>	
Revisión de documentos e rexistros contables, manuais, manifestacións da dirección. Poden ser tanto informacións producidas e mantidas por terceiros ou polo ente auditado.	A información útil pode non estar sempre documentada, o que esixe tamén a aplicación doutros enfoques.
<b>ORAL ou TESTEMUÑAL</b>	
Indagación ou entrevistas ao persoal da entidade ou a terceiras partes, documentadas ou corroboradas sempre que sexa posible. Estas evidencias deben ser corroboradas por outras evidencias e ser avaliadas atendendo a súa orixe.	Salvo en casos excepcionais, o auditor non aceptará como fiable por si soa a información obtida en entrevistas. (A fiabilidade da evidencia de auditoría é maior se é obtida directamente polo auditor que se o é indirectamente ou se se obtén por inferencia e en forma documental que só oralmente).
<b>ANALÍTICA</b>	
Análise mediante razoamento, reclasificación, cálculo e comparación.	Esta evidencia obtense exercendo o xuízo profesional para avaliar a evidencia física, documental e oral
<b>ELECTRÓNICA</b>	
Para a súa obtención pode ser necesario utilizar ferramentas informáticas de auditoría.	Para validar a súa fiabilidade normalmente será necesario revisar os controis internos (CGTI). En contornas complexas será indispensable a colaboración de especialistas en auditoría informática.

**Fiabilidade da información xerada por un experto da dirección**

22. A preparación dos estados financeiros dunha entidade pode requirir especialización nun campo distinto ao da contabilidade ou auditoría, como cálculos actuariais, valoracións ou datos tecnolóxicos. A entidade pode empregar ou contratar a expertos en ditos campos para obter a especialización necesaria para preparar os estados financeiros. Non facelo así, cando dita especialización é necesaria, aumenta os riscos de incorrección material. (NIA-ES 500; A34)

<sup>7</sup> Fonte: Principalmente, o Manual de auditoría financeira e de cumprimento do Tribunal de Contas Europeo, edición 2012, páxina 52.

23. Se a información para utilizar como evidencia de auditoría preparouse utilizando o traballo dun experto da dirección, o auditor, na medida necesaria e tendo en conta a significatividade do traballo de dito experto para os fins do auditor: (NIA-ES 500; P8)
- (a) avaliará a competencia, a capacidade e a obxectividade de dito experto;
  - (b) obterá coñecemento do traballo de dito experto; e
  - (c) avaliará a adecuación do traballo de dito experto como evidencia de auditoría en relación coa afirmación correspondente.

Nestes casos deberá obterse orientación adicional na NIA-ES 500.

**Información xerada pola entidade e utilizada para os propósitos do auditor**

24. Ao utilizar información xerada pola entidade, o auditor avaliará se, para os seus fins, dita información é suficientemente fiable, o que comportará, segundo requíranos as circunstancias: (NIA-ES 500; P9)
- (a) A obtención de evidencia de auditoría sobre a **exactitude e integridade** da información (é necesario que a información xerada pola entidade que se utilice para aplicar procedementos de auditoría sexa completa e exacta).
  - (b) A avaliación da información para determinar se é suficientemente **precisa e detallada** para os fins do auditor.

A obtención de evidencia de auditoría sobre a exactitude e integridade da devandita información pode levarse a cabo conxuntamente co propio procedemento de auditoría aplicado á información, cando a obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dito procedemento. Noutras situacións, o auditor pode obter evidencia de auditoría sobre a exactitude e integridade da dita información mediante a realización de probas sobre os controis relativos á preparación e conservación da información. Non obstante, nalgunhas situacións o auditor pode determinar que son necesarios procedementos de auditoría adicionais. (NIA-ES 500; A50)

*Por exemplo se se solicita unha listaxe de contratos formalizados ou en execución durante o exercicio, para obter evidencia sobre a súa integridade, pode cruzarse dita listaxe con todos os asentos contables de gastos do mesmo período con obxecto de comprobar se existe algún gasto ou compra que debendo constar na primeira listaxe non está. Só realizando esta proba poderase concluír sobre a súa integridade.*

Todas as probas realizadas con ferramentas electrónicas sobre bases de datos obtidas da entidade fiscalizada deben incluír necesariamente algún procedemento inicial que verifique a súa integridade respecto da base de datos orixinal para asegurar que as probas se realizan sobre a totalidade dos datos.

**VI. Métodos de selección dos elementos sobre os que se realizarán probas para obter evidencia de auditoría**

25. Ao realizar o deseño das probas de controis e das probas de detalle, o auditor determinará os métodos de selección dos elementos sobre os que se realizarán probas que sexan eficaces para conseguir a finalidade do procedemento de auditoría. (NIA-ES 500; P10)
26. Unha proba será eficaz se proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada xunto con outra evidencia de auditoría obtida ou que se vaia a obter, sexa suficiente para os fins do auditor.

Para a selección dos elementos sobre os que se realizarán as probas, o auditor deberá, de conformidade co apartado 10, determinar a relevancia e fiabilidade da información que se utilizará como evidencia de auditoría; a suficiencia é unha consideración importante a ter en conta para a selección dos elementos sobre as que se realizarán probas. (NIA-ES 500; A52)



Os medios a disposición do auditor para seleccionar ditos elementos son:

- (a) a selección de todos os elementos (exame do 100%);
- (b) a selección de elementos específicos; e
- (c) a mostraxe de auditoría.

A aplicación de calquera destes medios ou de varios en combinación pode ser adecuada dependendo das circunstancias concretas; por exemplo, dos riscos de incorrección material con respecto á afirmación sobre a que se están realizando probas, así como da viabilidade e a eficacia dos distintos medios.

### ***Selección de todos os elementos***

27. O auditor pode decidir que o máis adecuado é examinar a totalidade da poboación de elementos que integran un tipo de transacción ou un saldo contable (ou un estrato dentro de dita poboación). O exame do 100% pode ser adecuado cando, por exemplo: (NIA-ES 500; A53)

- a poboación está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un risco significativo e outros medios non proporcionan evidencia de auditoría suficiente e adecuada; ou
- a natureza repetitiva dun cálculo ou doutro proceso realizado automaticamente mediante un sistema de información fai que resulte eficaz, en termos de custo, un exame do 100%.

Unha contorna de administración electrónica permite, con custos moi similares, realizar determinadas probas non sobre unha mostra ou selección de elementos senón sobre a totalidade da poboación, o que proporciona un elevado grao de seguridade ao auditor. A utilización de ferramentas informáticas de análises de datos facilita a execución deste tipo de probas.

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

28. O auditor pode decidir seleccionar elementos específicos dunha poboación. Para a adopción desta decisión, poden ser relevantes factores como o coñecemento da entidade por parte do auditor, os riscos valorados de incorrección material e as características da poboación sobre a que se van a realizar as probas. A selección subxectiva de elementos específicos está suxeita a un risco alleo á mostraxe.

Os elementos específicos seleccionados poden incluír: (NIA-ES 500; A54)

- *Elementos clave ou de valor elevado.* O auditor pode decidir seleccionar elementos específicos dunha poboación debido a que son de valor elevado ou a que presentan algunha outra característica; por exemplo, elementos que son sospeitosos, inusuais, propensos a un risco concreto, ou con antecedentes de erros.
- *Todos os elementos por encima dun determinado importe.* O auditor pode decidir examinar elementos cuxos valores rexistrados superen un determinado importe para verificar unha parte importante do importe total dun tipo de transacción ou dun saldo contable.
- *Elementos para obter información.* O auditor pode examinar elementos para obter información sobre cuestións tales como a natureza da entidade ou a natureza das transaccións. Por exemplo, as probas de percorrido ou paso a paso.

29. Aínda que o exame selectivo de elementos específicos dunha clase de transaccións ou dun saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obter evidencia de auditoría, non constitúe mostraxe de auditoría. Os resultados dos procedementos de auditoría aplicados aos elementos seleccionados deste xeito non poden proxectarse ao total da poboación; por conseguinte, o exame selectivo de elementos específicos non proporciona evidencia de auditoría con respecto ao resto da poboación. (NIA-ES 500; A55)

Para que a selección realizada poida considerarse unha mostra representativa, deberá combinarse con outros métodos de mostraxe coa estratificación e a selección ponderado polo valor, descritos na NIA-ES 530.

**Mostraxe de auditoría**

30. A mostraxe de auditoría ten como finalidade permitir alcanzar conclusións respecto do total dunha poboación sobre a base da realización de probas sobre unha mostra extraída da devandita poboación.

A mostraxe de auditoría trátase na NIA-ES 530, que resulta plenamente aplicable nas fiscalizacións dos OCEX. (NIA-ES 500; A56)

**VII. Incongruencia na evidencia de auditoría ou reservas sobre a súa fiabilidade**

31. O auditor determinará as modificacións ou adicións aos procedementos de auditoría que sexan necesarias para resolver a cuestión, e considerará, no seu caso, o efecto desta sobre outros aspectos da auditoría, se:

- (a) a evidencia de auditoría obtida dunha fonte é incongruente coa obtida doutra fonte; ou
- (b) o auditor ten reservas sobre a fiabilidade da información que se utilizará como evidencia de auditoría. (NIA-ES 500; P11)

32. A obtención de evidencia a partir de fontes diversas ou de natureza diferente pode poñer de relevo que un elemento individual de evidencia de auditoría non é fiable, como, por exemplo, no caso de que a evidencia de auditoría obtida dunha fonte sexa incongruente coa obtida doutra.

A GPF-OCEX 1230 (apartado 9) inclúe un requirimento específico de documentación no caso de que o auditor identifique información incongruente coa conclusión final do auditor relativa a unha cuestión significativa. (NIA-ES 500; A57)

**VIII. Fiscalización de cumprimento**

33. Os criterios establecidos nesta guía respecto da evidencia de auditoría son aplicables ás fiscalizacións de cumprimento da legalidade.

Nos apartados IV e V da *Guía práctica de fiscalización dos OCEX 4001: As fiscalizacións de cumprimento da legalidade e modelos de informes*, establécense consideracións específicas para ese tipo de fiscalizacións, baseadas na ISSAI-ES 400 (apartados 53 e 54).

Na norma citada sinálase que os procedementos da auditoría deben ser apropiados de acordo coas circunstancias da auditoría e adaptarse para poder obter evidencia suficiente e adecuada. **A natureza e as fontes da evidencia de auditoría necesaria están determinadas polos criterios, a materia obxecto de análise e o alcance da auditoría.** Dado que a materia obxecto de análise pode ser cualitativa ou cuantitativa, o auditor seleccionará os procedementos para obter evidencia de auditoría de natureza, tanto cuantitativa como cualitativa.

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

34. A obtención de evidencia electrónica ou informática suficiente e adecuada realízase a través da información e datos contidos en ficheiros ou soportes electrónicos, informáticos, telemáticos ou nas bases de datos procedentes de aplicacións e sistemas.

Por tanto, incluírá calquera tipo de elemento, dato ou ficheiro susceptible de ser orixinado, tratado, transmitido e almacenado entre sistemas ou aplicacións informáticas.

35. A evidencia informática caracterízase pola **dificultade da súa obtención e tratamento a través dos métodos tradicionais** de auditoría e, aínda que é certo que os obxectivos específicos da fiscalización non son afectados polo feito de que os datos financeiros e contables se procesen manualmente ou mediante sistemas e aplicacións informáticas, **os métodos para obter a evidencia de auditoría sí están manifestamente influenciados por estes procesos.**

---

<sup>8</sup> Fonte: Apartado 5.2 do Manual de Procedementos de Fiscalización de Regularidade do Tribunal de Contas.

36. A obtención de evidencia informática distínguese da tradicional (identificación das fontes de información dispoñibles, recollida, análise de evidencia e confirmación da mesma), polo seguinte:

- Ter unha pluralidade de formatos.
- A dificultade de establecer a súa orixe.
- A facilidade de alteración ou duplicación.
- As dificultades para comprobar a forma da súa aprobación e sinatura.

É por iso que o equipo auditor, ao empregar a evidencia informática deberá **garantir a fiabilidade da mesma** ademais de asegurar que as tecnoloxías e aplicacións empregadas para xerar, transmitir, editar e almacenar a información son tamén confiables.

37. Os criterios que permitirán valorar a fiabilidade da información e garantir a mesma como evidencia de fiscalización nas contornas informatizadas son os seguintes:

**Autenticación:** Refírese á posibilidade de confirmar, de forma indubitada, a identidade da persoa ou entidade que creou, orixinou ou da que procede a información.

**Autorización:** Refírese ao feito de que a información electrónica foi creada, procesada, gravada, corrixiada, enviada, arquivada, ingresada e destruída só por persoas autorizadas e responsables.

**Confidencialidade:** A información unicamente será coñecida polas persoas ou entidades autorizadas (quen a orixina e a quen vai dirixida).

**Integridade:** É a garantía de que os datos ou información de orixe foron validados e estes non foron alterados ao ser creados, procesados, transmitidos e almacenados nos sistemas informáticos.

**Dispoñibilidade:** A información estará dispoñible para as persoas ou entidades autorizadas, evitándose as perdas de datos.

**Trazabilidade:** Indica as accións ou procesos que levan a cabo no sistema, así como quen e cando as realiza.

**Non repudio:** Imposibilidade de que unha persoa ou entidade que orixinase, transmitido ou recibido información poida negar participar nesa orixe ou intercambio de datos.

38. A obtención de evidencia informática será obxecto de análise desde unha dobre perspectiva:

- Revisando a información e bases de datos dispoñibles a través das aplicacións e sistemas informáticos, mediante probas realizadas con ferramentas informáticas de auditoría.
- Avaliando a contorna informatizada do ente fiscalizado, efectuando probas dos controis internos implantados nos programas e aplicacións informáticas.

No Anexo 2 realízanse consideracións adicionais sobre a evidencia electrónica de auditoría.

## Anexo 1 Procedementos de auditoría para obter evidencia de auditoría

1. Tal como as NIA-ES 315 e 330 / GPF-OCEX 1315 e 1330 requiren e explican en detalle, a evidencia de auditoría para alcanzar conclusións razoables nas que basear a opinión do auditor obtense mediante a aplicación de : *(NIA-ES 500; A10)*
  - (a) procedementos de valoración do risco; e
  - (b) procedementos de auditoría posteriores, que comprenden:
    - (i) probas de controis, cando as requiran as NIA ou cando o auditor decidise realizalas; e
    - (ii) procedementos substantivos, que inclúen probas de detalle e procedementos analíticos substantivos.
2. Os procedementos de auditoría descritos nos apartados seguintes poden utilizarse como procedementos de valoración do risco, como probas de controis ou como procedementos substantivos, dependendo do contexto no que o auditor os aplique. Tal e como se explica na NIA-ES 330 / GPF-OCEX 1330, a evidencia de auditoría obtida de auditorías anteriores pode proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, a condición de que o auditor aplique procedementos de auditoría para determinar que segue sendo relevante. *(NIA-ES 500; A11)*
3. A natureza e o momento de realización dos procedementos de auditoría que se aplicarán poden verse afectados polo feito de que algúns dos datos contables e outra información estean dispoñibles só en formato electrónico ou só nalgúns momentos ou en períodos de tempo determinados. Por exemplo, pode ocorrer que certos documentos fonte, como ordes de compra e facturas, existan só en formato electrónico, cando a entidade utiliza comercio electrónico, ou que se descarten tras ser escaneados, cando a entidade utiliza sistemas de procesamento de imaxes para facilitar o almacenamento e a consulta. *(NIA-ES 500; A12)*
4. Determinada información electrónica pode non ser recuperable tras un período de tempo específico; por exemplo, se os arquivos cambiaron e se non existen copias de seguridade. Por conseguinte, o auditor pode considerar necesario, como consecuencia das políticas de conservación de datos da entidade, solicitar a conservación de certa información para a súa revisión ou aplicar procedementos de auditoría no momento no que a información está dispoñible. *(NIA-ES 500; A13)*

### Inspección

5. A inspección implica o exame de rexistros ou de documentos, xa sexan internos ou externos, en papel, en soporte electrónico ou noutro medio, ou un exame físico dun activo. O exame dos rexistros ou documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes graos de fiabilidade, dependendo da natureza e a fonte daqueles, e, no caso de rexistros e documentos internos, da eficacia dos controis sobre a súa elaboración. Un exemplo de inspección utilizada como proba de controis é a inspección de rexistros en busca de evidencia de autorización. *(NIA-ES 500; A14)*
6. Algúns documentos constitúen, directamente, evidencia de auditoría sobre a existencia dun activo; por exemplo, un documento que sexa un instrumento financeiro, como unha acción ou un bono. É posible que a inspección de ditos documentos non proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre a súa propiedade ou o seu valor. Adicionalmente, a inspección dun contrato executado pode proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto á aplicación das políticas contables pola entidade, como o recoñecemento de ingresos. *(NIA-ES 500; A15)*
7. A inspección de activos tanxibles pode proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto á súa existencia, pero non necesariamente sobre os dereitos e obrigas da entidade ou sobre a valoración dos activos. A inspección de partidas individuais das existencias pode engadirse á observación do reconto das existencias. *(NIA-ES 500; A16)*

### Observación

8. A observación consiste en presenciar un proceso ou un procedemento aplicados por outras persoas; por exemplo, a observación polo auditor do reconto de existencias realizado polo persoal da entidade ou a observación da execución de actividades de control. A observación proporciona evidencia de auditoría sobre a realización dun proceso ou procedemento, pero está limitada ao momento no que ten lugar a observación e polo feito de que observar o acto pode afectar o modo en que se realiza o proceso ou o procedemento.

(NIA-ES 500; A17)

#### **Confirmación externa**

9. Unha confirmación externa constitúe evidencia de auditoría obtida polo auditor mediante unha resposta directa escrita dun terceiro (a parte confirmante) dirixida ao auditor, en papel, en soporte electrónico ou outro medio. Os procedementos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cando se trata de afirmacións relacionadas con determinados saldos contables e os seus elementos. Non obstante, as confirmacións externas non teñen que limitarse necesariamente só a saldos contables. Por exemplo, o auditor pode solicitar confirmación dos termos de acordos ou de transaccións dunha entidade con terceiros; a solicitude de confirmación pode ter por obxecto preguntar se se introduciu algunha modificación no acordo, e, de ser así, os datos respecto diso. Os procedementos de confirmación externa tamén se utilizan para obter evidencia de auditoría sobre a ausencia de determinadas condicións; por exemplo, a ausencia dun “acordo paralelo” que poida influír no recoñecemento de ingresos. Véxase a NIA-ES 505 para orientacións adicionais. (NIA-ES 500; A18)

#### **Recálculo**

10. O recálculo consiste en comprobar a exactitude dos cálculos matemáticos incluídos nos documentos ou rexistros. O recálculo pódese realizar manualmente ou por medios electrónicos. (NIA-ES 500; A19)

#### **Reexecución**

11. A reexecución implica a execución independente por parte do auditor de procedementos ou de controis que en orixe foron realizados como parte do control interno da entidade. (NIA-ES 500; A20)

#### **Procedementos analíticos**

12. Os procedementos analíticos consisten en avaliacións de información financeira realizadas mediante a análise das relacións que razoablemente caiba supoñer que existan entre datos financeiros e non financeiros. Os procedementos analíticos tamén inclúen, se é necesario, a investigación de variacións ou de relacións identificadas que resultan incongruentes con outra información relevante ou que difiren dos valores esperados nun importe significativo. Véxase a NIA-ES 520 para orientacións adicionais. (NIA-ES 500; A21)

#### **Indagación**

13. A indagación consiste na procura de información, financeira ou non financeira, a través de persoas ben informadas tanto de dentro como de fóra da entidade. A indagación utilízase de forma extensiva ao longo da auditoría e adicionalmente a outros procedementos de auditoría. As indagacións poden variar desde a indagación formal exposta por escrito ata a indagación verbal informal. A avaliación das respostas obtidas é parte integrante do proceso de indagación. (NIA-ES 500; A22)
14. As respostas ás indagacións poden proporcionar ao auditor información que non posuía previamente ou evidencia de auditoría corroborativa. Pola contra, as respostas poderían proporcionar información que difira significativamente doutra información que o auditor obtivese; por exemplo, información relativa á posibilidade de que a dirección eluda os controis. Nalgúns casos, as respostas ás indagacións constitúen unha base para que o auditor modifique ou aplique procedementos de auditoría adicionais. (NIA-ES 500; A23)
15. Aínda que a corroboración da evidencia obtida mediante indagacións é a miúdo de especial importancia, no caso de indagacións sobre a intención da dirección, a información dispoñible para confirmar dita intención da dirección pode ser limitada. Nestes casos, o coñecemento dos antecedentes da dirección á hora de levar a cabo as súas intencións declaradas, as razóns declaradas pola dirección para elixir unha vía de actuación determinada e a capacidade da dirección para adoptar unha vía de actuación específica, poden proporcionar información relevante para corroborar a evidencia obtida mediante indagacións. (NIA-ES 500; A24)
16. Con respecto a algunhas cuestións, o auditor pode considerar necesario obter manifestacións escritas da dirección e, cando cumpra, dos responsables do goberno da entidade, para confirmar as respostas ás indagacións verbais. Véxase a NIA-ES 580 Manifestacións escritas para orientacións adicionais. (NIA-ES 500; A25)

## Anexo 2 Consideracións sobre a evidencia electrónica de auditoría

### 1. Consideracións xerais<sup>9</sup>

Na actualidade e cada vez en maior grao, as empresas e entidades utilizan sistemas informáticos no procesamento, rexistro, almacenamento, elaboración e presentación da súa información financeira e, en xeral, no desenvolvemento das súas actividades. Neste sentido, en maior ou menor grao dependendo das circunstancias específicas de cada empresa ou entidade e da natureza dos saldos e transaccións reflectidos nos rexistros contables, a evidencia documental que soporta devanditos rexistros atópase dispoñible **principalmente en formato electrónico**.

Neste contexto, resulta especialmente importante que o auditor considere adecuadamente estas circunstancias na planificación e execución do seu traballo de auditoría de contas, para os efectos de poder avaliar a suficiencia e adecuación da evidencia que obterá na execución da súa auditoría e se esta permitiralle alcanzar unha base obxectiva de xuízo.

Neste sentido, os seguintes aspectos resultan de particular relevancia para o auditor, cando a evidencia de auditoría atópase dispoñible en formato electrónico:

- O risco de que a información que soporta os saldos e transaccións reflectidos nos rexistros contables sexa destruída ou alterada e dita destrución ou alteración non sexa detectada increméntase cando dita información iníciase, autoriza, procesa e almacena unicamente en formato electrónico e non existen controis adecuados e efectivos respecto diso.

Nestas circunstancias, o auditor debe considerar se o deseño, implementación e operatividade dos controis existentes sobre a seguridade da información son adecuados para previr cambios non autorizados aos sistemas e rexistros contables, ou aos sistemas que proporcionan datos relevantes relacionados coa información financeira obxecto da súa revisión.

Por exemplo, ao considerar a integridade da evidencia en formato electrónico o auditor pode realizar probas de cumprimento sobre controis automáticos tales como probas de integridade de rexistro, firmas electrónicas e control de versións. Dependendo da avaliación destes controis, o auditor pode considerar a realización de procedementos de auditoría adicionais.

- En ocasións (por exemplo, no caso de entidades que utilicen sistemas de “administración electrónica” ou de “procesamento de imaxes” para o escaneado de documentos e o seu posterior almacenamento e consulta), os documentos orixinais, tales como ordes de compra, albaranes de entrega, facturas e similares, poden existir unicamente en formato electrónico ou eliminarse unha vez foron escaneados. Nestas circunstancias, a suficiencia e adecuación da evidencia de auditoría xeralmente dependerá da efectividade dos controis internos existentes para asegurar a exactitude e integridade do rexistro electrónico da información.
- A natureza e momento de execución dos procedementos de auditoría a realizar poden verse afectados polo feito de que parte dos datos contables e outra información pode existir ou estar dispoñible unicamente en momentos concretos ou por períodos de tempo limitado. En ocasións, dita información xa non pode obterse con posterioridade se os arquivos electrónicos a partir dos cales se xerou sufriron cambios e non existen copias de seguridade dos mesmos. Nestas circunstancias, será necesario que o auditor execute os seus procedementos no momento en que a información está dispoñible ou ben que solicite a retención específica da información necesaria para a execución dos seus procedementos de auditoría.

---

<sup>9</sup> Fonte: Nota técnica sobre a evidencia de auditoría en formato electrónico do ICJCE

## 2. Os documentos electrónicos na Lei 39/2015 do 1 de outubro, do Procedemento Administrativo Común das Administracións Públicas

A Lei 39/2015 aborda aspectos esenciais para garantir a autenticidade dos documentos electrónicos, a súa autoría e/ou aprobación, e dedica parte do seu articulado a unha das novidades máis importantes da Lei: a separación entre identificación e firma electrónica e a simplificación dos medios para acreditar unha ou outra, de modo que, con carácter xeral, só será necesaria a primeira, e esixírase a segunda cando deba acreditarse a vontade e consentimento do interesado.

Establécese, con carácter básico, un conxunto mínimo de categorías de medios de identificación e sinatura a utilizar por todas as Administracións.

Admitíranse como **sistemas de identificación** calquera dos sistemas de firma admitidos, así como sistemas de clave concertada e calquera outro que establezan as Administracións Públicas<sup>10</sup>.

Admitíranse como **sistemas de sinatura**:

- os sistemas de sinatura electrónica recoñecida ou cualificada e avanzada baseados en certificados electrónicos cualificados de sinatura electrónica, que comprenden tanto os certificados electrónicos de persoa xurídica como os de entidade sen personalidade xurídica;
- os sistemas de selo electrónico recoñecido ou cualificado e de selo electrónico avanzado baseados en certificados cualificados de selo electrónico;
- calquera outro sistema que as Administracións Públicas consideren válido, nos termos e condicións que se establezan.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> Artigo 9. **Sistemas de identificación** dos interesados no procedemento.

1. As Administracións Públicas están obrigadas a verificar a identidade dos interesados no procedemento administrativo, mediante a comprobación do seu nome e apelidos ou denominación ou razón social, segundo corresponda, que consten no Documento Nacional de Identidade ou documento identificativo equivalente.

2. Os interesados poderán identificarse electronicamente ante as Administracións Públicas a través de calquera sistema que conte cun rexistro previo como usuario que permita garantir a súa identidade. En particular, serán admitidos, os sistemas seguintes:

a) Sistemas baseados en certificados electrónicos recoñecidos ou cualificados de sinatura electrónica expedidos por prestadores incluídos na «Lista de confianza de prestadores de servizos de certificación». A estes efectos, enténdense comprendidos entre os citados certificados electrónicos recoñecidos ou cualificados os de persoa xurídica e de entidade sen personalidade xurídica.

b) Sistemas baseados en certificados electrónicos recoñecidos ou cualificados de selo electrónico expedidos por prestadores incluídos na «Lista de confianza de prestadores de servizos de certificación».

c) Sistemas de clave concertada e calquera outro sistema que as Administracións Públicas consideren válido, nos termos e condicións que se establezan.

Cada Administración Pública poderá determinar se só admite algún destes sistemas para realizar determinados trámites ou procedementos, aínda que a admisión dalgún dos sistemas de identificación previstos na letra c) levará a admisión de todos os previstos nas letras a) e b) anteriores para ese trámite ou procedemento.

3. En todo caso, a aceptación dalgún destes sistemas pola Administración Xeral do Estado servirá para acreditar fronte a todas as Administracións Públicas, salvo proba en contra, a identificación electrónica dos interesados no procedemento administrativo.

<sup>11</sup> Artigo 10. **Sistemas de sinatura** admitidos polas Administracións Públicas.

1. Os interesados poderán asinar a través de calquera medio que permita acreditar a autenticidade da expresión da súa vontade e consentimento, así como a integridade e inalterabilidade do documento.

2. No caso de que os interesados optasen por relacionarse coas Administracións Públicas a través de medios electrónicos, consideraranse válidos a efectos de sinatura:

a) Sistemas de sinatura electrónica recoñecida ou cualificada e avanzada baseados en certificados electrónicos recoñecidos ou cualificados de sinatura electrónica expedidos por prestadores incluídos na «Lista de confianza de prestadores de servizos de certificación». A estes efectos, enténdense comprendidos entre os citados certificados electrónicos recoñecidos ou cualificados os de persoa xurídica e de entidade sen personalidade xurídica.

A Lei 39/2015 establece que os documentos administrativos serán **dixitais por defecto**. O artigo 26.1 sinala que “*Se entende por documentos públicos administrativos os validamente emitidos polos órganos das Administracións Públicas. As Administracións Públicas emitirán os documentos administrativos por escrito, a través de medios electrónicos, a menos que a súa natureza esixa outra forma máis adecuada de expresión e constancia*”.

Continúa o apartado dous do mesmo artigo dicindo que “*Para ser considerados válidos, os documentos electrónicos administrativos deberán:*

- a) *Conter información de calquera natureza arquivada nun soporte electrónico segundo un formato determinado susceptible de identificación e tratamento diferenciado.*
- b) *Dispoñer dos datos de identificación que permitan a súa individualización, sen prexuízo da súa posible incorporación a un expediente electrónico.*
- c) *Incorporar unha referencia temporal do momento en que foron emitidos.*
- d) *Incorporar os metadatos mínimos esixidos.*
- e) *Incorporar as sinaturas electrónicas que correspondan de acordo co previsto na normativa aplicable.*

*Consideraranse válidos os documentos electrónicos, que cumprindo estes requisitos, sexan trasladados a un terceiro a través de medios electrónicos.”*

Respecto da **súa conservación**, os artigos 17 da Lei 39/2015 e 46 da Lei 40/2015 establecen que os documentos administrativos almacenaranse por medios electrónicos e deberán conservarse nun formato que permita garantir o seu:

- autenticidade
- integridade
- conservación
- dispoñibilidade e accesibilidade

Os medios ou soportes en que se almacenen documentos, deberán contar con medidas de seguridade, de acordo co previsto no **Esquema Nacional de Seguridade**, que garantan a súa:

- autenticidade
- integridade
- confidencialidade
- calidade
- protección e conservación
- a identificación dos usuarios e o control de accesos
- o cumprimento das garantías previstas na lexislación de protección de datos.

---

*b) Sistemas de selo electrónico recoñecido ou cualificado e de selo electrónico avanzado baseados en certificados electrónicos recoñecidos ou cualificados de selo electrónico incluídos na «Lista de confianza de prestadores de servizos de certificación».*

*c) Calquera outro sistema que as Administracións Públicas consideren válido, nos termos e condicións que se establezan.*

*Cada Administración Pública, Organismo ou Entidade poderá determinar se só admite algúns destes sistemas para realizar determinados trámites ou procedementos do seu ámbito de competencia.*

*3. Cando así o dispoña expresamente a normativa reguladora aplicable, as Administracións Públicas poderán admitir os sistemas de identificación contemplados nesta Lei como sistema de sinatura cando permitan acreditar a autenticidade da expresión da vontade e consentimento dos interesados.*

*4. Cando os interesados utilicen un sistema de sinatura dos previstos neste artigo, a súa identidade entenderase xa acreditada mediante o propio acto da sinatura.*



### 3. Dilixencia profesional e escepticismo profesional

O **escepticismo profesional** é unha actitude que require mentalidade ou espírito crítico e unha avaliación crítica da evidencia de auditoría. Significa non confiar unicamente nas manifestacións do auditado e non dar por sentado que os rexistros proporcionados polo auditado son auténticos sen outra evidencia corroborativa.

Isto pode expor problemas ás veces, cando os rexistros informáticos (evidencia electrónica de transaccións ou saldos) só poden ser corroborados por outra evidencia informática. Nestes casos a súa autenticidade e fiabilidade pode ser difícil ou imposible de verificar sen coñecer os controis automatizados ou informáticos relacionados e facer probas sobre a súa eficacia operativa (probas de controis).

Utilízanse moitos documentos ou listaxes en papel ou gardados en formato dixital. Estas listaxes e documentos, sobre os que se realizan determinadas comprobacións son tan só unha **visualización “física” dunha evidencia electrónica**, que poderían ser facilmente alterados para enganar ao auditor. Non obstante en moitas ocasións as probas que se realizan sobre ditos documentos son case as mesmas que fai 40 anos, raras veces compróbanse os controis de seguridade e integridade (por exemplo) utilizados na xeración desas listaxes e nas bases de datos fontes dos mesmos, dando implicitamente por suposto que existen. Cando se actúa así, está a incorrerse nun risco importante de auditoría e reséntese a dilixencia profesional esixida.

O apartado 5.3.10 das Normas de Auditoría do Sector Público (NASP) da IGAE recolle esta idea e di que **“Cando se empregue evidencia informática, ou datos procedentes de sistemas informáticos do auditado, os auditores deberán avaliar a fiabilidade desta evidencia, e non dala nunca por suposta a priori.”**

Canto máis complexo sexa a *contorna informática* maior será o grao de escepticismo profesional requirido.

Dito todo o anterior, debe terse claro que, un auditor non ten que ser un especialista na obtención e exame da evidencia informática para darse conta que a información proporcionada polos ordenadores non é fiable se non hai outra evidencia corroborativa, ou se non se realizou e documentado unha revisión dos controis xerais e de aplicación.

Débase actuar coa debida dilixencia e escepticismo profesional e facerse preguntas como as seguintes:

*Cal é a probabilidade de que esta listaxe ou outro documento informático sexan incorrectas, tanto accidental como intencionadamente?*

*Quen, da organización auditada, teñen a oportunidade e a motivación para alterar os datos electrónicos por algún motivo?*

*Pode alterarse a evidencia informática sen deixar pistas de auditoría ou rastros do cambio?*

*Hai unha pista de auditoría que liga claramente a evidencia informática ao feito que a xerou e cara á súa inclusión nas contas anuais?*

*Contén a evidencia informática información que identifique quen xerou a entrada e cando?*

*Que controis existen para previr cambios non autorizados na evidencia informática despois da súa correcta xeración?*

*Quen ten dereitos de acceso para cambiar a evidencia informática?*

*Como sabe o auditor que a evidencia informática non foi intencionadamente alterada para enganar ou levar a conclusións equivocadas?*

*Teñen o sistema un “log” de auditoría adecuadamente establecido para rexistrar os intentos de acceso (éxitos e fracasos) á evidencia informática?*

*Foron revisados os “log” de auditoría por alguén independente?*

A resposta a estas cuestións axudará ao auditor para avaliar a fiabilidade dos datos informáticos que se utilizan como evidencia, o risco de que existan incorreccións significativas e a planificar probas de auditoría máis eficaces, incluíndo a necesidade de que participe un experto en auditoría informática.

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

De acordo co apartado 5.3.2 das NASP a evidencia electrónica ou informática, queda definida como:

*“Información e datos contidos en soportes electrónicos, informáticos e telemáticos, así como os elementos lóxicos, programas e aplicacións utilizados nos procedementos de xestión do auditado. Esta evidencia informática incluíra os elementos identificados e estruturados que conteñen texto, gráficos, sons, imaxes ou calquera outra clase de información que poida ser almacenada, editada, extraída e intercambiada entre sistemas de tratamento da información, ou usuarios de tales sistemas, como unidades diferenciadas.”*

Nunha primeira análise desta definición de evidencia electrónica vemos que se produce unha distinción entre dous tipos de evidencia de características moi diferenciadas e **que requirirán capacidades profesionais, técnicas e procedementos de auditoría específicos**, tal como coméntase no apartado seguinte.

A implantación de sistemas de información automatizados na administración provocou que a pista visible de moitas transaccións que rastrexamos os auditores nas fiscalizacións desaparecese fisicamente, transformándose en algo máis intangible.

En moitas entidades os rexistros das operacións e do resto da información capturada, estarán soportados electronicamente constituíndo o soporte único e suficiente que garanta a súa conservación. As bases de datos do sistema informático onde residan os rexistros contables constituirán soporte suficiente para a levanza da contabilidade da entidade contable, sen que sexa obrigatoria a obtención e conservación de libros de contabilidade.<sup>12</sup>

A xustificación dos distintos feitos contables estará soportada en documentos electrónicos. Non imos dispoñer de documentos físicos para revisalos, comprobar sinaturas, fotocopiar, poñer marcas, etc.<sup>13</sup>. As facturas de provedores chegan en formato electrónico desde o exterior, e só existen en formato electrónico<sup>14</sup>. Os datos poden consistir en simples rexistros dunha base de datos ou documentos electrónicos complexos (factura electrónica, documentos pdf, correos electrónicos, etc).

---

<sup>12</sup> Véxase por exemplo a Orde HAP/1781/2013, do 20 de setembro, pola que se aproba a Instrución do modelo normal de contabilidade local, cuxa Regula 15 establece que

“2. As bases de datos do sistema informático onde residan os rexistros contables constituirán soporte suficiente para a levanza da contabilidade da entidade contable, sen que sexa obrigatoria a obtención e conservación de libros de contabilidade en papel ou por medios electrónicos, informáticos ou telemáticos.”

<sup>13</sup> Por exemplo, a mesma Instrución establece:

“Regra 37. Autorización.

....

2. Cando as operacións se incorporen ao sistema mediante a utilización de soportes electrónicos, informáticos ou telemáticos, os procedementos de autorización e control mediante dilixencias, sinaturas manuscritas, selos ou outros medios manuais poderán ser substituídos por autorizacións e controis establecidos nas propias aplicacións informáticas que garantan a identificación e o exercicio da competencia por quen a teña atribuída.

Regra 38. Toma de razón.

...

2. No caso de que as operacións sexan rexistradas a partir dos datos contidos en soportes electrónicos, informáticos ou telemáticos, a dilixencia de toma de razón substituirase polos oportunos procesos de validación no sistema, mediante os cales ditas operacións queden referenciadas en relación coas anotacións contables que producisen.”

<sup>14</sup> Por exemplo, co sistema FAcE.

Hai que ter presente que os atributos da evidencia electrónica son diferentes dos da evidencia tradicional en varios aspectos. No seguinte cadro sinálanse as principais diferenzas.<sup>15</sup>

Evidencia de auditoría tradicional	Evidencia informática de auditoría
<b>Orixe</b>	
Pódese establecer con facilidade o orixe/procedencia.	É difícil determinar a orixe se unicamente examínase información en soporte informático. Requírese a utilización de controis e de técnicas de seguridade que permitan a autenticación e recoñecemento.
<b>Alteración</b>	
A evidencia en papel é difícil de alterar sen que se detecte.	É difícil, se non imposible, detectar calquera alteración unicamente mediante o exame da información en soporte informático. A integridade da información depende dos controis fiables e das técnicas de seguridade empregadas.
<b>Aprobación</b>	
Os documentos en papel mostran a proba da súa aprobación na súa superficie.	É difícil de establecer a aprobación se unicamente examínase a información en soporte informático. Requírese a utilización de controis e de técnicas de seguridade.
<b>Compleitude</b>	
Todos os termos relevantes dunha transacción inclúense polo xeral nun mesmo documento.	Os termos máis significativos aparecen a miúdo en distintos arquivos de datos.
<b>Lectura</b>	
Non se require ningún tipo de ferramenta ou equipo.	É necesaria a utilización de distintas tecnoloxías e ferramentas.
<b>Formato</b>	
Parte integral do documento.	O formato vén separado dos datos e pode modificarse.
<b>Dispoñibilidade e accesibilidade</b>	
Normalmente non é unha restrición durante a fiscalización.	As pistas de auditoría poida que non estean dispoñibles no momento da auditoría e o acceso aos datos pode resultar máis difícil.
<b>Sinatura</b>	
É sinxelo asinar un documento en papel e comprobar a sinatura	Necesítanse as tecnoloxías adecuadas para realizar unha sinatura electrónica fiable e revisala.

A fin de poder valorar a suficiencia e o apropiado da evidencia informática recompilada para apoiar o informe de auditoría, o auditor debe considerar os riscos específicos asociados ao uso deste tipo de evidencia. Estes riscos non poden ser avaliados unicamente revisando a evidencia documental, como adoita facerse cos documentos en papel.

A copia impresa da información en soporte informático ou a lectura da información directamente da pantalla do computador é soamente un formato. E este non proporciona ningunha indicación da orixe e autorización, nin tampouco garante a integridade nin a compleción da información. Os auditores deberían asegurar que os controis e as distintas tecnoloxías utilizadas para crear, procesar, transmitir e gardar información en soporte informático son suficientes para garantir a súa fiabilidade.

Por exemplo, cando se faga unha proba sobre facturas recibidas co sistema FACe, hai que ter moi claro que se se piden copias en papel de facturas, ditas impresións non son copia das facturas, senón visualizacións completas ou incompletas dos ficheiros informáticos; que esa visualización é unha evidencia moi débil; que a evidencia válida está nos ficheiros informáticos aos que debemos acceder.

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

## 5. Procedementos de auditoría aplicables

Os obxectivos específicos de auditoría non ven afectados polo feito de que os datos contables se procesen manualmente ou mediante ordenador. Non obstante, os métodos para obter a evidencia de auditoría adecuada e suficiente, poden verse influenciados polos procesos informáticos. O auditor pode utilizar tanto procedementos manuais como técnicas de auditoría asistidas por computador ou ben unha combinación de ambos os métodos, ao obxecto de obter dita evidencia. Non obstante, nalgúns sistemas contables complexos que utilizan un ordenador para levar a cabo aplicacións significativas, pode ser difícil ou imposible que o auditor obteña certos datos sen apoio informático.

A obtención de evidencia electrónica será obxecto de análise desde unha dobre perspectiva:

### a) **Revisando a información e bases de datos dispoñibles mediante probas realizadas con ferramentas informáticas de auditoría.**

Faise necesario desenvolver nova metodoloxía de auditoría e introducir novas técnicas e ferramentas informáticas para poder recuperar e avaliar este tipo de evidencia electrónica. Será o momento de utilizar ferramentas e técnicas de análises de datos.

### b) **Avaliando a contorna informatizada do ente fiscalizado, efectuando probas dos controis internos implantados nos programas e aplicacións informáticas.**

A revisión dos procedementos administrativos e contables, o fluxo de documentos, autorizacións, segregación de funcións, etc. existentes no seo da organización auditada formou parte sempre dos procedementos ordinarios de auditoría. Neste sentido a revisión dos sistemas informáticos de xestión proporcionan evidencia de auditoría, indispensable, xa que nos permiten coñecer cal é o fluxo das transaccións, dos documentos electrónicos, as autorizacións explícitas a implícitas, a segregación de funcións realmente existente, os controis de seguridade existentes fronte a accesos e modificacións non autorizadas e outros procedementos de control interno.

Actualmente con sistemas complexos que interrelacionan e integran distintas áreas funcionais das organizacións, e a desaparición progresiva do soporte papel, etc, a análise e avaliación de tales sistemas **excederá normalmente as competencias dun auditor financeiro requiríndose a intervención dun especialista en auditoría informática.**

De acordo coa NIA-ES 315 / GPF-OCEX 1315 o auditor debe ter en conta a contorna informatizada no deseño dos procedementos de auditoría necesarios para reducir o risco de auditoría a un nivel aceptable. Estas normas esixen ao auditor a revisión dos sistemas de control automatizados, a valoración do risco de auditoría correspondente e a realización de probas de controis.

Aínda que se deberán efectuar en todo caso probas sustantivas manuais para verificar transaccións e saldos de importe significativo, **en determinadas situacións, non será posible reducir o risco de detección a un nivel aceptable, realizando unicamente probas sustantivas manuais, sendo preciso combinalas con probas de controis.**

A xeneralización da administración electrónica vén acompañada por unha realidade inevitable: toda a información de xestión útil para as fiscalizacións está nalgunha táboa dalgunha base de datos. A auditoría con metodoloxía actualizada permite que o auditor especialista saiba cal é a táboa e a base de datos coa información necesaria e a obteña. Unha vez dispoñibles os ficheiros fonte, mediante a utilización de técnicas/ferramentas de análises de datos, o auditor pode realizar moitas probas sobre o 100% da poboación, non só sobre mostras.

Os auditores deberán ter evidencia suficiente e adecuada de que os datos provenientes de sistemas informáticos son válidos e fiables cando tales informacións sexan significativas para os resultados da auditoría.

A decisión para adoptar un determinado enfoque de auditoría (é dicir, poñer maior ou menor énfase nas probas de controis, na análise de datos ou en procedementos substantivos) non dependerá tanto do tamaño da entidade auditada como do grao de complexidade dos sistemas de xestión e de control interno.

## 6. Documentación da evidencia electrónica de auditoría

### 6.1 Captura de documentos da entidade como evidencia de auditoría

Cando existe unha incidencia ou incorrección coñecida, pode ser necesario conservar evidencias de auditoría pertinentes, tales como copias dos documentos da entidade no expediente de auditoría.

Soamente as copias (ben versións electrónicas ou imaxes escaneadas) dos documentos da entidade son arquivadas nun expediente de auditoría, non os documentos orixinais. Cando os membros do equipo obteñen versións orixinais dos documentos da entidade (por exemplo, un contrato ou unha factura), devolveranos á entidade cando xa non os necesiten; non os tirarán/desbotarán baixo ningunha circunstancia.

Os seguintes son factores que deben tomarse en consideración para determinar se incluír ou non copias (ben versións electrónicas ou imaxes escaneadas) de información da entidade no expediente de auditoría:

- O risco de que os rexistros da entidade poidan ser modificados ou non conservados cando os auditores necesitan copias deles máis tarde para demostrar que había evidencia de auditoría suficiente e apropiada para apoiar o informe. O risco pode ser de perda accidental ou intencionada (por exemplo, os esforzos da dirección por ocultar unha fraude podería incluír a destrución de documentos).
- O risco de que un documento ou rexistro (en formato electrónico ou copia en papel) poida ser modificado con posterioridade.
- O sistema informático non conserva os datos das transaccións examinadas polo órgano fiscalizador ou aqueles sobre os que este realizou comparacións. Se o sistema da entidade non conserva os datos das operacións examinadas (por exemplo, cada entrada e saída de inventario), entón o órgano fiscalizador pode necesitar conservar no seu expediente de auditoría, preferiblemente en formato electrónico, copias dos documentos examinados.

### 6.2 Correos electrónicos

Os auditores conservarán no expediente de auditoría as comunicacións por correo electrónico importantes enviadas ou recibidas dun organismo oficial ou dun terceiro que sexan relevantes para a auditoría e estean relacionadas co informe.

O requisito de conservar as comunicacións por correo electrónico da entidade depende da importancia da correspondencia e de se a correspondencia representa evidencia de auditoría (probos, observacións, ou outros achados).

As comunicacións por correo electrónico entre os membros do equipo de auditoría conservaranse no expediente de auditoría se estas refírense a un asunto importante e conteñen información ou datos relevantes.

Os auditores copiarán todos os correos electrónicos importantes desde as súas caixas de correos de correo electrónico persoais ao expediente de auditoría antes de que finalice o traballo e eliminarán calquera copia dos correos electrónicos das súas caixas de correos de correo cando a documentación do expediente estea completa.

Os auditores copiarán a documentación de auditoría almacenada temporalmente en chaves USB ou outros medios de almacenamento ao expediente de auditoría e borrarán os documentos da localización temporal tan pronto como sexa posible e antes de que a documentación do expediente estea completa.

Todo o material, con independencia do formato ou localización, que non se integrou nos papeis de traballo e que xa non se necesite eliminarse antes de que finalice a compilación do expediente final de auditoría.

O obxectivo xeral é que o expediente de auditoría sexa o único depositario de toda a documentación que sexa necesario conservar en relación coa auditoría.

As mensaxes de correo electrónico manterán a súa estrutura, contido e o seu contexto. A estrutura refírese á presentación da mensaxe e os documentos adxuntos e mensaxes relacionadas. O contexto refírese á información que documenta a orixe e o destino da mensaxe, o asunto, datas, e outra información pertinente.

A fin de conservar o seu valor como evidencia, as mensaxes de correo electrónico deberán conservarse dun modo

que non poidan ser alterados ou manipulados.

#### 6.3 Tratamento de textos, folla de cálculo, presentación, ou documentos análogos

O tratamento de textos, as follas de cálculo, a presentación ou os documentos análogos tamén forman parte da documentación de auditoría e son almacenados temporalmente en chaves USB, en discos duros locais, servidores centrais ou outros medios de almacenamento.

Os membros do equipo deben transferir calquera destes documentos temporalmente almacenados fóra do expediente ao interior do mesmo antes da súa finalización. Débese ter en conta que tales documentos poden ser xa gardados como adxuntos a correos electrónicos ou como outros papeis de traballo. Neste caso, non é necesario gardar as copias adicionais do mesmo documento. Unha vez envíanas, os membros do equipo poden **eliminar estes documentos da localización orixinal**. Calquera outra información que non sexa transferida ao expediente é considerada similar a un arquivo de escritorio e é eliminada.

En todo caso deberanse adoptar medidas de seguridade para protexer a confidencialidade e integridade dos papeis de traballo electrónico, incluíndo medidas de encriptación de datos.

#### 6.4 Traballo de análise de datos realizado con ferramentas informáticas de análises de datos

O traballo de auditoría realizado usando ACL/IDEA<sup>16</sup> debe ser debidamente documentado e supervisado, como calquera outro traballo de auditoría. Non obstante, dada a natureza intangible da evidencia dixital debe extremarse o coidado na documentación e o control de calidade do traballo realizado, con obxecto de que sexa comprendido posteriormente por outro auditor e, no seu caso, poida ser reutilizado.

A documentación dunha proba complexa incluírá a seguinte documentación:

- Descrición do modelo de datos ou bases de datos do sistema de información.
- Resumo das principais reunións mantidas.
- Escritos de solicitude dos datos necesarios ou as instrucións para a súa obtención.
- Scripts utilizados ou historia das táboas finais cos resultados.
- Diagramas de fluxo da proba de ACL/IDEA.
- Folla de Excel/Word coas conclusións e resultados obtidos.

Toda esta documentación incorporárase aos papeis de traballo da fiscalización correspondente como evidencia para soportar as conclusións obtidas.

Canto máis sinxela sexa unha proba máis simple poderá ser a súa documentación.

A forma de solicitar a información, os datos obtidos e as probas realizadas débense documentar de tal maneira que calquera persoa sen coñecemento previo da entidade e con coñecementos funcionais de ACL/IDEA, poida comprender os obxectivos da proba, a información da que se dispuxo, o seu tratamento, os resultados e o fundamento das conclusións ás que se chegou. Por esta razón é importante que os OCEX estandaricen como se deben realizar estas probas.

Incluírase no arquivo permanente toda a información que poida ser de utilidade para realizar as probas de datos na entidade fiscalizada en exercicios sucesivos: descrición do modelo de datos ou bases de datos, modelos de solicitude dos datos, diagramas de fluxo de datos da execución das probas, scripts de execución das probas, etc...

Se a proba está ben documentada (incluíndo scripts e diagramas de fluxo descritivos), en anos posteriores será moi **sinxelo e rápido** repetila por outras persoas distintas das que crearon, executaron e documentaron.

Unha boa documentación da proba de datos realizada, permite:

- Verificar a calidade do deseño da proba e a razoabilidade dos seus resultados.
- Apoiar as conclusións de auditoría que se obtiveron.
- Independizar a execución da proba da persoa que a deseñara.
- Diminuír significativamente o custo de execución en anos posteriores.

---

<sup>16</sup> As ferramentas informáticas de auditoría máis habituais no mundo da auditoría. Non obstante os comentarios son aplicables a calquera outra ferramenta con similares funcionalidades.

## 7. Un exemplo: a factura electrónica<sup>17</sup>

Unha factura electrónica é unha factura que se expide e recibe en formato electrónico e ten os mesmos efectos legais que unha factura en papel. Lembremos que unha factura é un xustificante da entrega de bens ou a prestación de servizos.

É obrigatorio o seu uso en todas as administracións públicas desde o 1/1/2015.

### ***Lexibilidade, autenticidade e integridade***

Todas as facturas, sexan electrónicas ou en papel, deben garantir:

- A lexibilidade da factura.
- A autenticidade da orixe da factura (é dicir, garantir a identidade do obrigado á súa expedición e do emisor da factura, que poden ser a mesma persoa).
- A integridade do contido da factura (é dicir, garantir que o seu contido non foi modificado).

No caso da factura electrónica, a lexibilidade facilítaa o programa informático que a crea ou recibe.

A autenticidade e a integridade pódense garantir de diversas formas:

- Mediante sinatura electrónica avanzada baseada nun certificado recoñecido.
- Mediante intercambio electrónico de datos EDI.
- Mediante outros medios que os interesados comunicasen á Axencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo á súa utilización e fosen validados pola mesma.
- Mediante os controis internos pertinentes, sempre que permitan crear unha pista de auditoría fiable que estableza a necesaria conexión entre a factura e a entrega de bens ou prestación de servizos que a mesma documenta.

### ***FACe***

Un dos sistemas máis utilizados na Administración é **FACe**. É o Punto Xeral de Entrada de Facturas da Administración Xeral do Estado, de acordo á Lei 25/2013 de impulso da factura electrónica e creación do rexistro contable de facturas no Sector Público. Está aberto a que sexa usado por terceiras Administracións Públicas, de feito é utilizado por moitas entidades locais, e permite a remisión de facturas en formato electrónico a aqueles organismos das administracións que estean dados de alta no sistema.

FACe proporciona ás Administracións Públicas dúas formas de acceso ao servizo:

- Portal Web de FACe: Portal a través do cal o organismo accede á caixa de correos ou caixas de correos das súas unidades (oficina contable, órgano xestor, unidade tramitadora) e pode descargarse a factura electrónica e os anexos que presentou o provedor e actualizar o estado de tramitación da factura para que sexa notificado ao provedor.
- Interface de servizos web: interface que permite que o sistema informático que dá soporte ao rexistro contable de facturas da Administración destinataria poida descargarse as facturas de maneira automática sen a necesidade de acción humana na descarga da factura desde FACe.

O provedor sempre debe indicar dentro da factura o órgano xestor, a unidade tramitadora e a oficina contable destinatarias do seu organismo destinatarios. A administración debe informar a que unidades debe remitir a factura (órgano xestor – unidade tramitadora – oficina contable) <sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Ábrese un apartado específico sobre a factura electrónica nesta guía de fiscalización polo seu interese xeral en todos os OCEX. Consideracións similares poderían facerse para todas as áreas de xestión.

<sup>18</sup> *Que se entende por oficina contable?*

A unidade ou unidades que teñen atribuída a función de contabilidade no organismo e que tamén son competentes para a xestión do rexistro contable de facturas.

*Que se entende por órgano xestor?*

Os provedores dispoñen no portal [www.face.gov.es](http://www.face.gov.es) dun directorio onde poden buscar as unidades de cada organismo e obter o código DIR que deben indicar dentro da factura.

Dentro do documento de factura electrónica (.xsig) é obrigatorio, para a correcta remisión da factura ao órgano destinatario final, informar do órgano xestor, a unidade tramitadora e a oficina contable destinatarios.



#### **Problemática exposta aos auditores**

Normalmente a entidade fiscalizada adherida a FACE terá todas as facturas electrónicas baixadas no seu sistema de información<sup>19</sup>.

Ao fiscalizar o capítulo 2 ou o 6 deberase considerar, entre outras moitas cousas:

- Que as BD coas facturas electrónicas que obtivemos conteñen todas as facturas enviadas por FACE.
- As impresións en papel ou pdf que nos proporcione a entidade poida que non estean completas ou sexan incorrectas.
- Que hai moitas probas que é máis seguro, eficaz e eficiente realizalas sobre o 100% das facturas no canto de sobre unha mostra impresa en papel.
- Débense realizar probas sobre a integridade das facturas electrónicas (revisión de metadatos).
- Verificar se se cumpriu o disposto no artigo 12 da Lei 25/2013 respecto da obriga de realizar auditorías de sistemas anuais.
- Etc.

---

Centro directivo, delegación, subdelegación territorial ou organismo da Administración Xeral do Estado, Comunidade Autónoma ou Entidade Local a que corresponda a competencia sobre a aprobación do expediente de gasto.

*Que se entende por unidade tramitadora?*

Órgano administrativo ao que corresponda a tramitación dos expedientes, sen prexuízo da quen competa a súa aprobación.

<sup>19</sup> Se a entidade dispón dun sistema automatizado de rexistro contable de facturas conectado a FACE, as facturas só poderán ser baixadas polo sistema do rexistro contable de facturas conectado con FACE, non permitindo baixalas a través do portal de xestión de facturas interno.

Con todo, se a entidade non dispón do devandito sistema automatizado e utiliza o portal de xestión de facturas interno, o sistema permite o acceso aos usuarios, mediante certificado electrónico, ás caixas de correos asociadas ás súas unidades onde poden consultar as facturas recibidas. O sistema permite a descarga das facturas orixinais (extensión .xsig) en formato facturae 3.2/3.2.1, documentos anexos e a descarga dun resumo da factura en formato PDF onde se inclúe a factura completa dentro dunha zona de códigos PDF 417.