



Nota técnica sobre la evidencia de auditoría en formato electrónico

1. Introducción

Las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo en su apartado 2.5.1 establecen que *“debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas”*.

El apartado 2.5.12 de las mencionadas Normas Técnicas de Auditoría establece asimismo que *“el concepto de “adecuación” de la evidencia es la característica cualitativa, en tanto que el concepto “suficiencia” tiene carácter cuantitativo. La confluencia de ambos elementos, adecuación y suficiencia, debe proporcionar al auditor el conocimiento necesario para alcanzar una base objetiva de juicio sobre los hechos sometidos a examen”*.

El apartado 2.5.23 de las mencionadas Normas Técnicas de Auditoría indica como métodos de obtención de evidencia la inspección, la observación, las preguntas, las confirmaciones, los cálculos y las técnicas de examen analítico. Un elemento crítico en la realización de los procedimientos de auditoría a través de los mencionados métodos, es la obtención y análisis por parte del auditor de la evidencia documental que soporta los registros contables.

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. Asimismo, es igualmente destacable que el correo electrónico y otras formas de comunicación electrónica se han convertido en métodos de transmisión de información y datos fuertemente implantados y utilizados con frecuencia como complemento (o, a veces, en sustitución) de otros métodos más tradicionales, basados en soporte papel.

2. Evidencia de auditoría en formato electrónico – consideraciones generales

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 “comercio electrónico” 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 ó 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.

En cualquier caso, en aquellas situaciones en las que la evidencia de auditoría se encuentre soportada en formato electrónico, la actuación del auditor deberá tener en cuenta la aplicación de las consideraciones y procedimientos específicos establecidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre la auditoría de cuentas en entornos informatizados.

3. Consideraciones específicas - Confirmaciones de terceros en formato electrónico

Tal y como mencionado anteriormente, el apartado 2.5.23 de las Normas Técnicas de Auditoría sobre ejecución del trabajo incluye entre los varios métodos de obtención de evidencia, el envío de solicitudes de confirmación de transacciones y saldos que , consisten *“en obtener corroboración, normalmente por escrito, de una información contenida en los registros contables(.....) Por ejemplo, el auditor, normalmente, deberá solicitar confirmación de saldos o transacciones a través de la comunicación directa con terceros (clientes, proveedores, entidades financieras, etc.)”*.

La Comisión Técnica y de Control de Calidad considera que, sin perjuicio de los aspectos que más adelante se desarrollan, la Norma Técnica de Auditoría sobre Confirmaciones de terceros no excluye



la utilización de procesos de confirmación electrónicos, ni la aceptación como evidencia de auditoría de confirmaciones en formato electrónico. Desde un punto de vista general, el apartado 7 de dicha Norma Técnica de Auditoría sobre Confirmaciones de terceros indica que *“la fiabilidad de la evidencia obtenida mediante confirmaciones de terceros está en función, entre otros factores, de la forma en que el auditor diseñe la petición de confirmación, la ejecute y evalúe las respuestas recibidas. Además, la fiabilidad de las confirmaciones se ve afectada por el control que ejerza el auditor sobre las solicitudes y respuestas recibidas, las características de los destinatarios de las solicitudes de confirmación y cualquier tipo de restricción presente en las respuestas recibidas o que hubiera sido impuesta por la entidad”*. Más específicamente, el apartado 33 de la mencionada Norma Técnica de Auditoría sobre Confirmaciones de terceros establece que *“el auditor considerará si existen indicios de falta de fiabilidad de las respuestas recibidas, teniendo en cuenta la autenticidad de las respuestas y realizando los procedimientos que le despejen las dudas que tuviera, pudiendo incluso optar por la conversación telefónica con el propio tercero, especialmente en los casos de confirmación mediante fax o correo electrónico”*.

En consecuencia, en cualquier proceso de confirmación el auditor debe considerar y evaluar el riesgo de que las respuestas obtenidas puedan haber sido alteradas, independientemente del formato y medio de recepción de dichas respuestas. No obstante, las confirmaciones recibidas en formato electrónico pueden estar sujetas a un mayor riesgo de falta de fiabilidad, debido a las dificultades relacionadas con la obtención de evidencia sobre el origen de las respuestas recibidas y la identidad de la persona que ha procedido a su envío, y con el riesgo de no detección de la existencia de posibles alteraciones que pudieran afectar a la veracidad de las confirmaciones recibidas.

Un factor importante para mitigar el riesgo sobre la falta de fiabilidad de las confirmaciones en formato electrónico son los controles existentes para minimizar los riesgos de interceptación, alteración o fraude en las mismas. Si el auditor ha decidido utilizar un proceso de confirmación electrónica para obtener evidencia de auditoría, es especialmente importante que el diseño del proceso de confirmación considere adecuadamente, entre otros, los siguientes riesgos que, si bien también existen en un proceso de confirmación “tradicional”, cobran especial relevancia en un proceso electrónico:

- Los riesgos relativos a la adecuación de la fuente de la respuesta (La respuesta procede del tercero con el que se ha realizado la transacción).
- Los riesgos relativos a la adecuada autorización de la persona que responde (La persona que responde tiene el conocimiento de los datos y transacciones objeto de confirmación y los niveles de autorización suficientes para responder en nombre de la entidad a la que se la ha solicitado).
- Los riesgos relativos a la integridad de la transmisión de la respuesta (La respuesta se ha transmitido en su integridad).

Por ello, como prevé la Norma Técnica de Auditoría, en el caso en que el auditor tenga dudas acerca de la fiabilidad de una confirmación electrónica, ha de plantearse si verificar la fuente y el contenido de dicha confirmación, mediante los procedimientos que considere oportunos, a modo de ejemplo, se podría contactar directamente con el supuesto emisor de la misma u optar por la conversación telefónica con el propio tercero. El auditor podría, asimismo, considerar solicitar al tercero el envío de la confirmación también por correo tradicional.



El auditor podría considerar también la utilización de otras técnicas para verificar la identidad del emisor de información en formato electrónico y su autorización para confirmar la información solicitada. Por ejemplo, el uso de firmas digitales electrónicas, encriptación de datos u otros procedimientos destinados a incrementar la fiabilidad en cuanto a la autenticidad de las comunicaciones, sitios o portales web, puede proporcionar un mayor grado de seguridad y fiabilidad a un proceso de confirmación electrónica.