

NAGA 330

RESPUESTAS DEL AUDITOR A LOS RIESGOS EVALUADOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Definiciones	4
Requerimientos	
Respuestas generales	5
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones	6–23
Adecuación de la presentación de los estados financieros	24
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría	25–27
Documentación	28–30
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Respuestas generales	A1–A3
Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones	A4–A60
Adecuación de la presentación de los estados financieros	A61
Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría	A62–A64
Documentación	A65

La Naga 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de representación incorrecta material identificados y evaluados por el auditor de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019)¹.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos evaluados de representación incorrecta material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Definiciones

4. A efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Procedimiento sustantivo – Procedimiento de auditoría diseñado para detectar representaciones incorrectas materiales en las afirmaciones. Los procedimientos sustantivos comprenden:
 - (i) pruebas de detalle (de clases de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
 - (ii) procedimientos analíticos sustantivos.
 - (b) Prueba de controles – Procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de representaciones incorrectas materiales en las afirmaciones.

Requerimientos

Respuestas generales

5. El auditor deberá diseñar e implementar respuestas generales para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en los estados financieros. (Ref: Apartados A1–A3)

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones

6. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance estén basados en los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: Apartados A4–A8; A43–A54)
7. Para el diseño de los procedimientos posteriores de auditoría que han de ser aplicados, el auditor deberá:
 - (a) considerar los motivos de la evaluación otorgada al riesgo de representación incorrecta material en las afirmaciones para cada clase de transacción, saldo contable e información a revelar significativos, incluyendo:
 - (i) la probabilidad y magnitud de la representación incorrecta debido a las características específicas de las clases de transacción, saldo contable o información a revelar significativos (es decir, el riesgo inherente), y
 - (ii) si en la evaluación del riesgo se han tenido en cuenta los controles que responden al riesgo de representación incorrecta material (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos), y (Ref: Apartados A9–A18)
 - (b) obtener evidencia de auditoría más persuasiva cuanto mayor sea la evaluación del riesgo realizada por el auditor. (Ref: Apartado A19)

Pruebas de controles

8. El auditor deberá diseñar y realizar pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles si:
 - (a) la evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones realizada por el auditor incluye la

¹ NAGA 315 (Revisada 2019), *Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material*

expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles); o

- (b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref: Apartados A20–A24)

- 9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría más persuasiva cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref: Apartado A25)

Naturaleza y alcance de las pruebas de controles

- 10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor deberá:

- (a) realizar indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:
 - (i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;
 - (ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y
 - (iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref: Apartados A26–A30)
- (b) En la medida en que no lo haya tratado, determinar si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref: Apartado A32)

Oportunidad de las pruebas de controles

- 11. El auditor deberá realizar pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref: Apartado A33)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

- 12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor deberá:
 - (a) obtener evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y
 - (b) determinar la evidencia de auditoría adicional a ser obtenida para el periodo restante. (Ref: Apartados A34–A35)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

- 13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor deberá considerar lo siguiente:
 - (a) la eficacia de otros componentes del sistema de control interno de la entidad, incluidos el entorno del control, el proceso para el monitoreo del sistema de control interno y el proceso de evaluación del riesgo por la entidad;
 - (b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;
 - (c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);
 - (d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y alcance de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;
 - (e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y
 - (f) los riesgos de representación incorrecta material y el grado de confianza en el control. (Ref: Apartado A36)
- 14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, deberá determinar que dicha evidencia sigue siendo relevante y fiable mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor deberá obtener tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el entendimiento de dichos controles específicos, y:

- (a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor deberá realizar pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref: Apartado A37)
- (b) Si no se han producido tales cambios, el auditor deberá probar los controles al menos en una de cada tres auditorías, y deberá realizar pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para prevenir la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: Apartados A38–A40)

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga la intención de confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, deberá realizar pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

16. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles en los que tenga intención de confiar, el auditor deberá evaluar si las representaciones incorrectas que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de representaciones incorrectas detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (Ref: Apartado A41)
17. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor deberá realizar indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y deberá determinar si: (Ref: Apartado A42)
- (a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;
 - (b) son necesarias pruebas de controles adicionales o
 - (c) resulta necesario responder a los riesgos de representación incorrecta material mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

18. Con independencia de los riesgos evaluados de representación incorrecta material, el auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada clase de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref: Apartados A43–A49)
19. El auditor deberá considerar si son aplicables procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref: Apartados A50–A53)

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

20. Los procedimientos sustantivos del auditor deberán incluir los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:
- (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos; y
 - (b) examen de los asientos del diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A54)

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de representación incorrecta material en las afirmaciones es un riesgo significativo, deberá aplicar los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos deberán incluir pruebas de detalle. (Ref: Apartado A55)

Oportunidad de los procedimientos sustantivos

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor deberá cubrir el periodo restante mediante la aplicación de:
- (a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o
 - (b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos posteriores,
- que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref: Apartados A56–A59)

23. Cuando se detecten en una fecha intermedia representaciones incorrectas que el auditor no esperaba en su evaluación de los riesgos de representación incorrecta material, el auditor deberá evaluar si resulta necesario modificar la correspondiente evaluación del riesgo y la naturaleza, la oportunidad o el alcance de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref: Apartado A60)

Adecuación de la presentación de los estados financieros

24. El auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación general de los estados financieros está conforme con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor deberá considerar si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:
- la clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes, y
 - la presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ref: Apartado A61)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

25. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor deberá evaluar, antes de que termine la auditoría, si la evaluación de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref: Apartados A62–A63)
26. El auditor deberá concluir si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor deberá considerar toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. (Ref: Apartado A64)
27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada relacionada con una afirmación relevante acerca de una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar, deberá intentar obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, deberá expresar una opinión con salvedades o se abstendrá de opinar sobre los estados financieros.

Documentación

28. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría²:
- (a) las respuestas generales frente a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en los estados financieros, y la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos posteriores de auditoría aplicados;
 - (b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos evaluados en las afirmaciones; y
 - (c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref: Apartado A65)
29. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría deberá incluir las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.
30. La documentación de auditoría deberá demostrar que la información de los estados financieros concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la respaldan, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información a revelar, tanto si esa información se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas generales (Ref: Apartado 5)

- A1. Las respuestas generales a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en los estados financieros pueden consistir en:
- Enfatizar ante el equipo del trabajo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
 - Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
 - Introducir cambios en la naturaleza, la oportunidad y el alcance de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del trabajo, así como la revisión de su trabajo.
 - Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores de auditoría que

² NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

se vayan a realizar.

- Cambios en la estrategia general de auditoría requeridos por la Naga 300, o en los procedimientos de auditoría planeados, y puede incluir cambios:
 - En la determinación por el auditor de la importancia relativa, de conformidad con la Naga 320.
 - Los planes del auditor para comprobar la eficacia operativa de los controles y el carácter persuasivo de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar la confianza planificada en la eficacia operativa de los controles, en especial cuando se detectan deficiencias en el entorno de control o en las actividades de monitoreo por la entidad.
 - La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser adecuado aplicar procedimientos sustantivos en la fecha de los estados financieros o en una fecha próxima a la misma cuando el riesgo de representación incorrecta material se evalúa como más alto.

A2. El entendimiento del entorno de control por el auditor afecta a la evaluación que hace de los riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros, y, por lo tanto, a sus respuestas generales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto. El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo:

- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
- A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
- Incrementando el número de ubicaciones que sean incluidas en el alcance de la auditoría.

A3. En consecuencia, estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones

La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos posteriores de auditoría (Ref: Apartado 6)

A4. La evaluación por el auditor de los riesgos identificados de representación incorrecta material en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

- (a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo evaluado de representación incorrecta material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;
- (b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la evaluación del riesgo de representación incorrecta material. Esto se puede producir porque el auditor no ha identificado un riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, en consecuencia, no se requiere que compruebe la eficacia de los controles. En consecuencia, el auditor puede no tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos sustantivos;
 - o
- (c) resulta eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

No es necesario que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuando la evaluación del riesgo de representación incorrecta material sea inferior al nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado y del riesgo evaluado de representación incorrecta material, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada clase de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos evaluados.

A6. La oportunidad de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.

A7. El alcance de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de un control.

A8. El diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y alcance se basan en los riesgos

evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos posteriores de auditoría y la evaluación del riesgo.

Respuesta a los riesgos evaluados en las afirmaciones (Ref: Apartado 7(a))

Naturaleza

- A9. La Naga 315 (Revisada 2019) requiere que la evaluación por el auditor de los riesgos de representación incorrecta material en las afirmaciones se realice evaluando el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor evalúa el riesgo inherente evaluando la probabilidad y la magnitud de la representación incorrecta, teniendo en cuenta el modo y grado en el que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de representación incorrecta de las afirmaciones relevantes³. Los riesgos evaluados por el auditor incluidos los motivos de dichos riesgos evaluados pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo evaluado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo evaluado de representación incorrecta material de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo evaluado de representación incorrecta material de la afirmación de ocurrencia.
- A10. Los motivos de la evaluación asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se evalúa como “más bajo” debido a las características específicas de una clase de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se evalúa como “más bajo” porque el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles y basar los procedimientos sustantivos en esa evaluación baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de una clase de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Oportunidad

- A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de representación incorrecta material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de representación incorrecta intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que hacen extensivas al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.
- A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede ayudar al auditor en la identificación de asuntos significativos en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la Administración o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichos asuntos.
- A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:
- la comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables, incluida la comprobación o conciliación de la información a revelar, tanto si se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos;
 - el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros y
 - los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.
- A14. Los factores relevantes adicionales que influyen en la consideración por el auditor de la oportunidad de los procedimientos de auditoría incluyen los siguientes:
- El entorno de control.
 - La fecha en que la información relevante está disponible (por ejemplo, los ficheros electrónicos pueden posteriormente borrarse o los procedimientos que se quieren observar tienen lugar sólo en ciertos momentos).
 - La naturaleza del riesgo (por ejemplo, si existe un riesgo de sobrevaluación de ingresos mediante la creación a posteriori de contratos de venta falsos con el fin de cumplir expectativas de beneficios, es posible que el auditor quiera examinar los contratos disponibles en la fecha de cierre del periodo).

³ NAGA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

- El periodo o fecha a que se refiere la evidencia de auditoría.
- La oportunidad de la preparación de los estados financieros, en especial de la información a revelar que proporciona explicaciones adicionales sobre cantidades registradas en el estado de situación financiera, el estado del resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

Alcance

- A15. El alcance de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo evaluado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, el alcance de cada procedimiento se considera por separado. En general, el alcance de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de representación incorrecta material. Por ejemplo, en respuesta al riesgo evaluado de representación incorrecta material debido a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, incrementar el alcance de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico.
- A16. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador (TAAO) puede permitir la realización de pruebas con más alcance sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar el alcance de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de representación incorrecta material debido a fraude. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A17. En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos posteriores de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

- A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que el auditor sólo identifique un número reducido de controles, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos posteriores de auditoría que sean principalmente procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de controles o de componentes del sistema de control interno puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo evaluado más alto (Ref: Apartado 7(b))

- A19. Al obtener evidencia de auditoría más persuasiva, debido a una evaluación más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Pruebas de controles

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref: Apartado 8)

- A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una representación incorrecta material en una afirmación relevante y cuando el auditor tenga previsto comprobar esos controles. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.
- A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de entendimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.
- A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de evaluación del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de evaluación del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:
- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la Administración.
 - Observación de las comparaciones realizadas por la Administración entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
 - Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para prevenir o detectar representaciones incorrectas materiales en la clasificación de gastos.

- A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.
- A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones⁴. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles que responden al riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría y confianza prevista (Ref: Apartado 9)

- A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y alcance de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación (Ref: Apartado 10(a))

- A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la re-ejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.
- A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de controles, tales como los controles automatizados. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

Alcance de las pruebas de controles

- A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más persuasiva con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar el alcance de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar el alcance de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:
- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
 - El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
 - El porcentaje esperado de desviación de un control.
 - La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
 - La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

La Naga 530⁵ contiene orientaciones adicionales sobre el alcance de las pruebas.

- A29. Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar el alcance ~~la extensión~~ de las pruebas de los controles automatizados. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique la aplicación de TI (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por la aplicación

⁴ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 33

⁵ NAGA 530, *Muestreo de auditoría*

de TI). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la comprobación de los controles generales de TI relacionados con la aplicación de TI.

A30. Del mismo modo, el auditor puede realizar pruebas de controles que respondan a riesgos de representación incorrecta materiales relacionados con la integridad de los datos de la entidad o con la integridad y exactitud de los informes generados por el sistema, o para responder a los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esas pruebas de controles pueden incluir pruebas de controles generales de TI que tratan los asuntos del apartado 10(a). En ese caso, es posible que el auditor no tenga que realizar pruebas adicionales para obtener evidencia sobre los asuntos del apartado 10(a).

A31. Cuando el auditor determina que un control general de TI es deficiente, puede tener en cuenta la naturaleza del riesgo o los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI, que fueron identificados de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019)⁶, para respaldar el diseño de los procedimientos adicionales para responder al riesgo evaluado de representación incorrecta material. Esos procedimientos pueden tratar la determinación de si:

- El riesgo o los riesgos derivados de la utilización de TI existen. Por ejemplo, si los usuarios tienen un acceso no autorizado a una aplicación de TI (pero no pueden acceder a o modificar los registros del sistema que rastrean los accesos), el auditor puede examinar los registros del sistema para obtener evidencia de auditoría de que dichos usuarios no accedieron a la aplicación de TI durante el periodo.
- Existen otros controles generales de TI alternativos o redundantes, o cualquier otro control, que responden al riesgo o a los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI. En ese caso, el auditor puede identificar esos controles (si no han sido aún identificados) y, en consecuencia, evaluar su diseño, determinar que han sido implementados y realizar pruebas de su eficacia operativa. Por ejemplo, si un control general de TI relacionado con el acceso de usuarios es deficiente, es posible que la entidad disponga de un control alternativo mediante el cual la Administración revisa de manera oportuna los informes de acceso de los usuarios finales. Las circunstancias en las que un control de una aplicación puede responder a un riesgo derivado de la utilización de TI pueden incluir cuando la información que puede resultar afectada por la deficiencia del control general de TI se puede conciliar con fuentes externas (por ejemplo, un extracto bancario) o con fuentes internas no afectadas por la deficiencia del control general de TI (por ejemplo, una aplicación de TI o una fuente de datos distintas).

Prueba de controles indirectos (Ref: Apartado 10(b))

A32. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente (por ejemplo, controles generales de TI). Como se explica en los apartados A29 a A31, es posible que se hayan identificado controles generales de TI de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019) debido a que apoyan la eficacia operativa de los controles automatizados o porque apoyan el mantenimiento de la integridad de la información utilizada en la información financiera de la entidad, incluidos los informes generados por el sistema. El requerimiento del apartado 10(b) reconoce que es posible que el auditor haya comprobado determinados controles indirectos para tratar los asuntos del apartado 10(a).

Oportunidad de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref: Apartado 11)

A33. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas de controles en el proceso de la entidad para el monitoreo del sistema de control interno de la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 12(b))

A34. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

- La significatividad de los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.

⁶ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 26(c)(i)

- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- La duración del periodo restante.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A35. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el monitoreo de los controles por la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ref: Apartado 13)

A36. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia y fiabilidad. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la Administración y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(a))

A37. Los cambios pueden afectar a la relevancia y a la fiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(b))

A38. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:

- (a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y
- (b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo,

depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo de tiempo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

A39. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de representación incorrecta material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo de tiempo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- Una deficiencia en el proceso de la entidad para el monitoreo del sistema de control interno.
- Un elemento manual significativo en los controles.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

A40. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartados 16–17)

A41. Una representación incorrecta material detectada por los procedimientos del auditor es un fuerte indicador de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

A42. El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como

cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel evaluado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 6 y 18)

A43. El apartado 18 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada clase de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales. Es posible que ya se hayan aplicado procedimientos sustantivos para clases de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos porque el apartado 6 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría que respondan a los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones. En consecuencia, se requiere que se diseñen y apliquen procedimientos sustantivos de conformidad con el apartado 18:

- si los procedimientos posteriores de auditoría para clases de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6, no incluyeron procedimientos sustantivos; o
- para cada clase de transacción, saldo contable o información a revelar que no sean significativos pero que hayan sido identificados como materiales de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019)⁷.

Este requerimiento refleja los siguientes hechos: (a) la evaluación del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de representación incorrecta material; y (b) existen limitaciones inherentes a los controles, incluido hacer caso omiso por la Administración.

A44. No se requiere que se prueben todas las afirmaciones pertenecientes a una clase de transacciones, saldo contable o información a revelar. En cambio, al diseñar los procedimientos sustantivos que se han de aplicar, la consideración por el auditor de la afirmación o las afirmaciones en las que, si existiera una representación incorrecta, hay una posibilidad razonable de que sea material, puede ayudar a identificar la naturaleza, la oportunidad y el alcance adecuados de los procedimientos que se han de aplicar.

Naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos

A45. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la evaluación del riesgo por el auditor se respalda en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos evaluados.

A46. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La Naga 520⁸ establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

A47. La evaluación del riesgo o la naturaleza de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A48. Dado que la evaluación del riesgo de representación incorrecta material tiene en cuenta los controles que el auditor tiene previsto comprobar, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar el alcance de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar el alcance de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

A49. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente el alcance de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otros asuntos, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase la Naga 500⁹.

⁷ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 36

⁸ NAGA 520, *Procedimientos analíticos*

⁹ NAGA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 10

Consideración de si aplicar procedimientos de confirmación externa (Ref: Apartado 19)

A50. Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen “acuerdos paralelos” que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad. Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos evaluados de representación incorrecta material pueden ser los siguientes:

- Saldo bancario y otra información relevante de las relaciones con bancos.
- Saldo y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para posterior transformación o en consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles, pero no entregadas en la fecha del balance general.
- Cantidades adeudadas debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldo y términos de las cuentas a pagar.

A51. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmaciones, existen algunas otras con respecto a las cuales las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre la cobrabilidad de saldos de cuentas a cobrar que sobre su existencia.

A52. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad constituyen una oportunidad para obtener evidencia de auditoría sobre otros asuntos. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen la solicitud de información relevante para otras afirmaciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor acerca de la conveniencia de aplicar o no procedimientos de confirmación externa.

A53. Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa van a ser realizados como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen:

- El conocimiento que tiene la parte confirmante de la materia objeto de confirmación: es probable que las respuestas sean más fiables si provienen de una persona que tiene el conocimiento necesario de la información que es objeto de confirmación.
- La capacidad o la buena voluntad de la parte confirmante para responder – por ejemplo, es posible que la parte confirmante:
 - no quiera asumir la responsabilidad de responder a una solicitud de confirmación;
 - considere que la respuesta es demasiado costosa en tiempo o en dinero;
 - tenga reservas acerca de la responsabilidad legal potencial que se origine al responder;
 - contabilice las transacciones en otra moneda; u
 - opere en un entorno en el que responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto significativo de las operaciones del día a día.

En estas situaciones, las partes confirmantes pueden no responder, hacerlo de manera informal o intentar restringir la confianza que se pone en la respuesta.

- La objetividad de la parte confirmante: si la parte confirmante es una parte relacionada a la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ref: Apartado 20)

A54. La naturaleza y también el alcance de los procedimientos sustantivos aplicados por el auditor en relación con el proceso de cierre de los estados financieros dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de preparación y presentación de información financiera de la entidad y de los riesgos de representación incorrecta materiales relacionados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos (Ref: Apartado 21)

A55. El apartado 21 de esta Naga requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede ayudar en la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de representación incorrecta material, ya sea debido a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la Administración es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

Oportunidad de procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 22-23)

A56. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, existen excepciones, como, por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una titulización en la que no se han producido cambios puede ser relevante en el periodo actual. En estos casos, puede ser adecuado utilizar evidencia de auditoría procedente de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior siempre que dicha evidencia y el asunto al que se refiera no hayan cambiado esencialmente y se hayan aplicado procedimientos de auditoría en el periodo actual para establecer que continúa siendo relevante.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio (Ref: Apartado 22)

A57. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

- (a) identificar cantidades que parezcan inusuales;
- (b) investigar, en su caso, dichas cantidades; y
- (c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

A58. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte representaciones incorrectas que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo evaluado de representación incorrecta material.
- La naturaleza de la clase de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten representaciones incorrectas que puedan existir al cierre del periodo.

A59. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Si los saldos al cierre del periodo de determinadas clases de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estas clases de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
- Si el sistema de información proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:

- (a) transacciones o asientos significativos no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);
- (b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y
- (c) cambios en la composición de las clases de transacciones o saldos contables.

Representaciones incorrectas detectadas en una fecha intermedia (Ref: Apartado 23)

A60. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, la oportunidad o el alcance planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo que resta hasta el cierre como consecuencia de representaciones incorrectas inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede consistir en la ampliación o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia.

Adecuación de la presentación de los estados financieros (Ref: Apartado 24)

A61. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido de los estados financieros incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada como es requerido por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, el grado de detalle, la agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 25-27)

A62. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, la oportunidad o el alcance de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la evaluación del riesgo. Por ejemplo:

- El alcance de las representaciones incorrectas que el auditor detecte en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las evaluaciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- El auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión general de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de representación incorrecta material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos evaluados de representación incorrecta material y el efecto en las clases de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relevantes para estas. La Naga 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la evaluación del riesgo por el auditor¹⁰.

A63. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada. Por ello, la consideración del modo en que la detección de una representación incorrecta afecta a los riesgos evaluados de representación incorrecta material es importante para determinar si la evaluación continua siendo adecuada.

A64. En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la representación incorrecta potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras representaciones incorrectas potenciales, sobre los estados financieros.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la Administración para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a representaciones incorrectas potenciales similares.
- Resultados de procedimientos de auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter persuasivo de la evidencia de auditoría.
- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, y del sistema de control interno de la entidad.

Documentación (Ref: Apartado 28)

A65. La forma y alcance de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su sistema de control interno, la disponibilidad de información en la

¹⁰ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 37

entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.