

NAGA 500

EVIDENCIA DE AUDITORÍA

(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.....	1–2
Fecha de entrada en vigor	3
Objetivo	4
Definiciones	5
Requerimientos	
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	6
Información que se utilizará como evidencia de auditoría.....	7–9
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	10
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad.....	11
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Fuentes de información externas.....	A1–A4
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada	A5–A29
Información que se utilizará como evidencia de auditoría.....	A30–A62
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría	A63–A67
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad.....	A68

La Naga 500, *Evidencia de auditoría*, 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 explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.
2. Esta Naga es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NAGAs tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la Naga 315 (Revisada 2019)¹), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la Naga 570 (Revisada)²), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la Naga 520³) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Naga 200⁴ y Naga 330⁵).

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

4. El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

5. A efectos de esta Naga, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
 - (a) Registros contables – Registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.
 - (b) Adecuación (de la evidencia de auditoría) – Medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.
 - (c) Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes.
 - (d) Fuente de información externa – Una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la Administración, organización de servicios⁶ o experto del auditor⁷, la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta. (Ref: Apartados A1–A4)
 - (e) Experto de la Administración – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.
 - (f) Suficiencia (de la evidencia de auditoría) – Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la evaluación del auditor del riesgo de representación incorrecta material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

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

² NAGA 570 (Revisada), *Empresa en marcha*

³ NAGA 520, *Procedimientos analíticos*

⁴ NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*

⁵ NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*

⁶ NAGA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*, apartado 8

⁷ NAGA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, apartado 6

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A5–A29)

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor deberá considerar la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría incluida la información obtenida de una fuente de información externa. (Ref: Apartados A30–A44)
8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la Administración, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor deberá: (Ref: Apartados A45–A47)
 - (a) evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A48–A54)
 - (b) obtener un entendimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref: Apartados A55–A58)
 - (c) evaluar la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref: Apartado A59)
9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor deberá evaluar si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:
 - (a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref: Apartados A60–A61)
 - (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref: Apartado A62)

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor deberá determinar medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref: Apartados A63–A67)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. El auditor deberá determinar las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver el asunto, y deberá considerar, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos de la auditoría (Ref: Apartado A68) si:
 - (a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o
 - (b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuentes de información externas (Ref: Apartado 5(d))

- A1. Las fuentes de información externas pueden incluir servicios de tasación, organizaciones gubernamentales, bancos centrales o mercados de valores reconocidos. Los ejemplos de información que puede obtenerse de fuentes de información externa incluyen:
 - precios y datos relacionados;
 - información macroeconómica como tasas de desempleo y de crecimiento económico históricas o previstas; o datos censales;
 - datos del historial de crédito;
 - información sectorial específica como; por ejemplo, un índice del coste de las reclamaciones en determinados sectores o información sobre los índices o posición con relación a la audiencia utilizados para determinar los ingresos por publicidad en el sector del entretenimiento; y
 - tablas de mortalidad utilizadas para determinar los pasivos en los sectores del seguro y pensiones.
- A2. Es más probable que un conjunto concreto de información sea adecuado para su uso por un amplio rango de usuarios y menos

probable que esté sujeto a influencia por un usuario concreto si la persona u organización externa lo proporciona al público de manera gratuita o lo pone a disposición de un amplio rango de usuarios a cambio del pago de un precio. Puede requerirse juicio para determinar si la información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios teniendo en cuenta la capacidad de la entidad de influir en la fuente de información externa.

- A3. Una persona u organización externa no puede ser a la vez una fuente de información externa y un experto de la Administración, o una organización de servicios o un experto del auditor con relación a un conjunto de información concreto.
- A4. Sin embargo, una persona u organización externa puede, por ejemplo, estar actuando como un experto de la Administración cuando proporciona un conjunto de información concreto y como una fuente de información externa cuando proporciona otro conjunto de información diferente. En algunas circunstancias, será necesario el juicio profesional para determinar si una persona u organización externa está actuando como fuente de información externa o como experto de la Administración con relación a un conjunto de información concreto. En otras circunstancias, la distinción puede ser clara. Por ejemplo:
- Una persona u organización externa puede estar proporcionando información sobre precios inmobiliarios que es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios, por ejemplo, información normalmente disponible relativa a una región geográfica, y determinarse que se trata de una fuente de información externa con relación a ese conjunto de información. La misma organización externa puede estar también actuando como experto de la Administración o del auditor cuando proporciona valoraciones por trabajos relacionados con la cartera de inmuebles de la entidad específicamente adaptadas a los hechos y circunstancias de la entidad.
 - Algunas organizaciones actuariales publican tablas de mortalidad para uso general que, cuando son utilizadas por una entidad, en general, podrían considerarse como una fuente de información externa. La misma organización actuarial puede ser un experto de la Administración con relación a otra información diferente adaptada a las circunstancias específicas de la entidad para ayudar a la Administración a determinar el pasivo por pensiones de varios de sus planes de pensiones.
 - Una persona o una organización externa pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización externa aplican dicha especialización al realizar una estimación específica para la entidad y ese trabajo lo utiliza la Administración en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización externa probablemente sea un experto de la Administración con respecto a dicha información. Si, por el contrario, dicha persona u organización externa se limita a proporcionar al público precios o datos de precios relativos a transacciones privadas, y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, la persona u organización externa es probablemente una fuente de información externa con respecto a dicha información.
 - Una persona u organización externa puede publicar información adecuada para un amplio rango de usuarios sobre riesgos o condiciones en un sector. Si una entidad la usa para preparar la información a revelar sobre riesgos (por ejemplo, en cumplimiento de lo dispuesto en la NIIF 7⁸), normalmente dicha información se consideraría procedente de una fuente externa de información. Sin embargo, si el mismo tipo de información ha sido encargada específicamente por la entidad para utilizar su especialización en el desarrollo de estos riesgos, adaptada a las circunstancias de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la Administración.
 - Una persona u organización externa puede aplicar su especialización proporcionando información acerca de tendencias de mercado actuales y futuras que pone a disposición de un amplio rango de usuarios y que son adecuadas para su uso por ellos. Si la entidad la usa como ayuda para tomar decisiones acerca de supuestos que se vayan a utilizar en la realización de estimaciones contables, dicha información se considerará probablemente que procede de una fuente de información externa. Si el mismo tipo de información ha sido encargada por la entidad para analizar tendencias actuales o futuras aplicables a hechos y circunstancias específicos de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la Administración.

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6)

- A5. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe del auditor. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya evaluado si esa información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual⁹) o a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o trabajo. Además, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son fuentes importantes de evidencia de auditoría. La información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la Administración u obtenerse de una fuente de información externa. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la Administración, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en

⁸ Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7, *Instrumentos financieros: Información a revelar*

⁹ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 16

algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la Administración a proporcionar una representación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

- A6. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una representación incorrecta, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una representación incorrecta material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.
- A7. Tal y como se explica en la Naga 200¹⁰, la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.
- A8. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la evaluación del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuantos mayores sean los riesgos evaluados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.
- A9. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.
- A10. La Naga 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada¹¹. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es un asunto de juicio profesional. La Naga 200 hace referencia a asuntos tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Fuentes de evidencia de auditoría

- A11. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de preparación y presentación de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.
- A12. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una representación de la Administración.
- A13. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros e información de una fuente de información externa, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

- A14. Tal como las Naga 315 (Revisada 2019) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:
- (a) procedimientos de evaluación del riesgo y
 - (b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
 - (i) pruebas de controles, cuando las requieran esta Naga o cuando el auditor haya decidido realizarlas y
 - (ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.
- A15. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A18 a A29 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de evaluación del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el

¹⁰ NAGA 200, apartado 5

¹¹ NAGA 330, apartado 26

auditor los aplique. Tal y como se explica en la Naga 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante¹².

- A16. La naturaleza y la oportunidad de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.
- A17. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

Inspección

- A18. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquellos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.
- A19. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.
- A20. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

- A21. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de controles. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la Naga 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias¹³.

Confirmación externa

- A22. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un “acuerdo paralelo” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la Naga 505 para orientaciones adicionales¹⁴.

Recálculo

- A23. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

- A24. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

¹² NAGA 330, apartado A36

¹³ NAGA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*

¹⁴ NAGA 505, *Confirmaciones externas*

Procedimientos analíticos

A25. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la Naga 520 para orientaciones adicionales.

Indagación

A26. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A27. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la Administración haga caso omiso de los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

A28. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la Administración, la información disponible para confirmar dicha intención de la Administración puede ser limitada. En estos casos, el entendimiento de los antecedentes de la Administración a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la Administración para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la Administración para adoptar una vía de actuación específica pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

A29. Con respecto a algunos asuntos, el auditor puede considerar necesario obtener representaciones escritas de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la Naga 580 para orientaciones adicionales¹⁵.

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A30. Como se indica en el apartado A5, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como, por ejemplo, de auditorías anteriores o a través de información obtenida por la firma de auditoría en la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o trabajo y en cumplimiento de determinadas responsabilidades adicionales establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

Relevancia

A31. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.

A32. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como, por ejemplo, la realidad de ciertas existencias no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

¹⁵ NAGA 580, *Representaciones escritas*

A33. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las representaciones incorrectas materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

A34. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar representaciones incorrectas materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una representación incorrecta en la afirmación correspondiente.

Fiabilidad

A35. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente independiente de la entidad puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la Administración puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una representación verbal posterior sobre los asuntos discutidos).
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

A36. La Naga 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos ¹⁶.

A37. La Naga 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada ¹⁷.

A38. La Naga 250 (Revisada)¹⁸ proporciona orientaciones adicionales con respecto al cumplimiento de cualquier responsabilidad adicional establecida en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables en relación con los incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad que pueda aportar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con las NAGAs y la evaluación de las implicaciones de dichos incumplimientos en relación con otros aspectos de la auditoría.

Fuentes de información externas

A39. El apartado 7 requiere al auditor considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa que se utilizará como evidencia de auditoría independientemente de si dicha información ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o si ha sido obtenida por el auditor. Para la información obtenida de una fuente de información externa, esta consideración puede, en algunos casos, incluir evidencia de auditoría sobre la fuente de información externa o sobre la preparación de información por parte de la fuente de información externa a través del diseño y realización de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la Naga 330 o, cuando sea aplicable, la Naga 540 (Revisada)¹⁹.

¹⁶ NAGA 520, apartado 5(a)

¹⁷ NAGA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 14

¹⁸ NAGA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 9

¹⁹ NAGA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 16

A40. Obtener un entendimiento de por qué la Administración o, en su caso, un experto de la Administración usa una fuente de información externa y de cómo se consideró la relevancia y fiabilidad de la información (incluidas su exactitud e integridad) puede ayudar a proporcionar información a la consideración del auditor de la relevancia y fiabilidad de dicha información.

A41. Los siguientes factores pueden ser importantes al considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa, incluidas su exactitud e integridad, y teniendo en cuenta que algunos de esos factores pueden ser relevantes únicamente cuando la información haya sido utilizada por la Administración en la preparación de los estados financieros o cuando haya sido obtenida por el auditor:

- La naturaleza y autoridad de la fuente de información externa. Por ejemplo, un banco central o la oficina gubernamental de estadística con un mandato legislativo de proporcionar información sectorial al público probablemente es una autoridad para ciertos tipos de información;
- la capacidad de influir en la información obtenida a través de relaciones entre la entidad y la fuente de información;
- la competencia y reputación de la fuente de información externa con relación a la información incluido si, según el juicio profesional del auditor, la información es, de manera rutinaria, proporcionada por una fuente con una trayectoria en proporcionar información fiable;
- la experiencia previa del auditor con respecto a la fiabilidad de la información proporcionada por la fuente de información externa;
- evidencia de aceptación general del mercado por parte de los usuarios de la relevancia o fiabilidad de la información de una fuente de información externa con un propósito similar al que tiene la información que ha sido utilizada por la Administración o por el auditor;
- si la entidad tiene establecidos controles para tratar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida y utilizada;
- si la fuente de información externa acumula información general del mercado o si participa directamente en «fijar» transacciones de mercado;
- si la información es adecuada para su uso en la forma en que ha sido usada y, en su caso, fue desarrollada teniendo en cuenta el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- información alternativa que puede contradecir la información utilizada;
- la naturaleza y alcance de las exenciones de responsabilidad u otro texto restrictivo sobre la información obtenida;
- información acerca de los métodos utilizados en la preparación de la información, de cómo se aplican, incluido, en su caso, cómo se han utilizado los modelos en dicha aplicación, y los controles; y
- cuando esté disponible, información relevante para la consideración de lo adecuado de las hipótesis y otra información aplicada por las fuentes de información externa para desarrollar la información obtenida.

A42. La naturaleza y alcance de la consideración por el auditor tiene en cuenta los riesgos evaluados de representación incorrecta material en las afirmaciones para las que el uso de información externa es relevante, el grado en el que el uso de dicha información es relevante para los motivos de los riesgos de representación incorrecta material y la posibilidad de que la información de fuentes externas pueda no ser fiable (por ejemplo, si procede o no de una fuente fiable). Basándose en la consideración del auditor de los asuntos descritas en el apartado A39, el auditor puede determinar que es necesario un mayor entendimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, de conformidad con la Naga 315 (Revisada 2019), o que son adecuados en las circunstancias procedimientos de auditoría posteriores, de conformidad con la Naga 330²⁰ y con la Naga 540 (Revisada)²¹, en su caso, para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material relacionados con el uso de información procedente de una fuente externa. Estos procedimientos pueden incluir lo siguiente:

- Realizar una comparación entre la información obtenida de la fuente de información externa e información obtenida de una fuente de información alternativa independiente.
- Cuando sea pertinente a la consideración del uso por la Administración de una fuente de información externa, obtener un entendimiento de los controles establecidos por la Administración para considerar la fiabilidad de la información procedente de fuentes externas y, posiblemente, comprobar la eficacia operativa de dichos controles.
- Realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa para conocer sus procesos, técnicas e hipótesis con objeto de identificar, entender y, de ser aplicable, comprobar la eficacia operativa de sus controles.

²⁰ NAGA 330, apartado 6

²¹ NAGA 540 (Revisada), apartado 30

- A43. En algunas situaciones, puede existir un único proveedor de determinada información, por ejemplo, información de un banco central, como la tasa de inflación, o un único organismo reconocido en un sector. En estos casos, la determinación por el auditor de la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría que pueden ser adecuados en las circunstancias se ve influido por la naturaleza y credibilidad de la fuente de información, los riesgos evaluados de representación incorrecta material, para los cuales dicha información externa es relevante, y el grado en que el uso de esa información es relevante para los motivos del riesgo evaluado de representación incorrecta material. Por ejemplo, cuando la información procede de una fuente autorizada creíble, el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores puede ser menor, como corroborar la información en el sitio web de la fuente o en información publicada. En otros casos, si una fuente no es evaluada como creíble, el auditor puede determinar que son adecuados unos procedimientos más extensos y, en ausencia de una fuente de información alternativa independiente con la que comparar, puede considerar si realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa es adecuado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- A44. Cuando el auditor no tiene una base suficiente para considerar la relevancia y fiabilidad de la información procedente de una fuente externa, el auditor puede tener una limitación al alcance si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada a través de procedimientos alternativos. Cualquier limitación al alcance impuesta se evalúa de conformidad con los requerimientos de la Naga 705 (Revisada)²².

Fiabilidad de la información generada por un experto de la Administración (Ref: Apartado 8)

- A45. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de representación incorrecta material.
- A46. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la Administración, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta Naga. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la Administración y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta Naga, considerándose información procedente de una fuente externa pero no la utilización de un experto de la Administración por parte de la entidad.
- A47. La naturaleza, la oportunidad de realización y el alcance de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta Naga pueden verse afectados por asuntos tales como:
- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la Administración.
 - El riesgo de representación incorrecta material en la materia.
 - La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
 - La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la Administración.
 - Si el experto de la Administración es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por esta para proporcionar los servicios correspondientes.
 - La medida en que la Administración puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la Administración.
 - Si el experto de la Administración está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.
 - La naturaleza y alcance de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la Administración.
 - El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la Administración.
 - La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la Administración (Ref: Apartado 8(a))

- A48. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la Administración. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la Administración para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos.

²² NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*, apartado 13

La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la Administración. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la Administración, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

A49. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la Administración puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a este último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la Administración.

A50. Los asuntos relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la Administración incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

A51. Entre otros asuntos que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la Administración en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros sobre la propiedad y de accidentes, pero puede tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto de la Administración en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el entendimiento de los supuestos y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la Administración a medida que avanza la auditoría.

A52. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la Administración o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la Administración (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)

A53. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la Administración, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

A54. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la Administración y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:

- Intereses financieros.
- Relaciones de negocio y personales.
- Prestación de otros servicios.

Obtención de un entendimiento del trabajo del experto de la Administración (Ref: Apartado 8(b))

A55. El entendimiento del trabajo del experto de la Administración incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre

si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la Administración, o si necesita un experto propio con esta finalidad ²³.

- A56. Son relevantes para el entendimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la Administración:
- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
 - Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
 - Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la Administración, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.
 - La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto de la Administración.
- A57. En el caso de un experto de la Administración contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de contratación u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de un entendimiento del trabajo del experto de la Administración, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:
- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.
 - las funciones y responsabilidades respectivas de la Administración y del experto; y
 - la naturaleza, la oportunidad de realización y el alcance de la comunicación entre la Administración y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.
- A58. En el caso de un experto de la Administración empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la Administración puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el entendimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la Administración (Ref: Apartado 8(c))

- A59. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la Administración como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:
- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
 - en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos;
 - cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente; y
 - si el trabajo de ese experto implica el uso de información procedente de una fuente de información externa, la relevancia y fiabilidad de esa información.

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref: Apartados 9(a)–(b))

- A60. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.
- A61. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.
- A62. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de monitoreo, tales como

²³ NAGA 620, apartado 7

los informes de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la Administración pueden no ser lo bastante precisas como para detectar representaciones incorrectas materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref: Apartado 10)

A63. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

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

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

Selección de todos los elementos

A64. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran una clase de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

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

Selección de elementos específicos

A65. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el entendimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos evaluados de representación incorrecta material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

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

A66. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A67. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la Naga 530²⁴.

²⁴ NAGA 530, *Muestreo de auditoría*

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref: Apartado 11)

A68. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la Administración, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del corporativo gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la Administración, sean incongruentes con estas. La Naga 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a un asunto significativo²⁵.

²⁵ NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 11