

## EVIDENCIA DE AUDITORIA (NIA-ES 500)

La NIA-ES 500 **“Evidencia de Auditoría”** establece que la evidencia de auditoría debe ser suficiente y adecuada para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables para expresar su opinión. Las NTA anteriores ya recogían de forma detallada aspectos sobre la evidencia de auditoría, aunque en esta nueva norma se desarrollan todos ellos y se incorporan otros adicionales.

De acuerdo a la NIA-ES 500, el auditor debe considerar, al diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría, la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría, para lo que deberá analizar la exactitud e integridad de dicha información así como si es lo suficientemente precisa y detallada para los fines que persigue. Además, si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, además del propio trabajo y su adecuación a los fines del auditor, evaluará la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto.

En definitiva, se trata de una norma que, a pesar de su relevancia y extensión, no supone una novedad significativa respecto a lo que se venía aplicando hasta ahora, aunque sí más desarrollada y explícita.

### 1.- Introducción

La NIA-ES 500 se encuentra encuadrada en el Bloque cuarto de las NIA-ES relativo a Evidencia de Auditoría, es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría, 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.- Objetivo

El objetivo del auditor en este caso 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.

### 3.- Definiciones

A los efectos de esta NIA-ES, se definen los siguientes términos:

- Registros contables: registros de asientos contables, y documentación soporte, facturas, contratos, libros principales y auxiliares, hojas de trabajo y de cálculo para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones o información a revelar,...
- Adecuación (de la evidencia de auditoría): medida cualitativa de la evidencia de auditoría.
- Evidencia de Auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión.
- Experto de la dirección: persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría cuyo trabajo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.
- Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría.

#### **4.- Requerimientos**

Los requerimientos previstos en esta NIA-ES son los siguientes:

**4.1 Obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada:** el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada

**4.2 La Información que utilizará el auditor como evidencia de auditoría** deberá tener en cuenta las siguientes circunstancias:

- (a) considerará la relevancia y fiabilidad de dicha información;
- (b) si dicha información se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, deberá evaluar la competencia, capacidad y objetividad de dicho experto, obtendrá conocimiento de su trabajo y evaluará la adecuación de dicho trabajo como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente;
- (c) si la información que recibe el auditor es generada por la entidad, éste evaluará si dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según las circunstancias, la obtención de evidencia sobre la exactitud e integridad de la información, así como determinar si la misma es suficientemente precisa y detallada para los fines que persigue;

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

El auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría.

**4.4 Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad:** el auditor determinará las modificaciones o pruebas adicionales que sean necesarias incorporar a los procedimientos de auditoría y considerará, en su caso, los efectos de esta cuestión sobre otros aspectos de la auditoría si:

4.4.1 La evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra; o si

4.4.2 El auditor tiene reservas sobre la información que utilizará como evidencia de auditoría.

## 5.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

### 5.1 *Evidencia de auditoría suficiente y adecuada* (A1 a A25)

La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, además de la indagación. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, es una cuestión de juicio profesional.

La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia (la cantidad necesaria de evidencia); la adecuación es la medida cualitativa de la evidencia (la relevancia y fiabilidad). La cantidad de evidencia depende de la valoración de los riesgos de incorrección así como de la calidad de la evidencia; sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad.

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 del proceso de información financiera o conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad obtenida de una evidencia de auditoría generada internamente.

La evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante:

- a) la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo; y
- b) procedimientos de auditoría posteriores que comprenden, a su vez:
  - pruebas de controles, cuando las requieran las NIA-ES o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y
  - procedimientos sustantivos.

Será necesario tener en cuenta que la naturaleza y momento de realización de los procedimientos para obtener evidencia 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 períodos de tiempo determinados, y que en este caso puede no ser recuperable tras un período de tiempo específico.

Los **procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría**, que pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo o procedimientos de auditoría posteriores, pueden ser los siguientes:

- (a) **Inspección:** implica el examen de registros o documentos, internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico. La inspección de activos puede

- proporcionar evidencia de auditoría fiable sobre su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los mismos.
- (b) **Observación:** consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas. Proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de dicho proceso o procedimiento.
  - (c) **Confirmación externa:** constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero dirigida al auditor. Es relevante cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos, pero no necesariamente tienen que limitarse solo a saldos contables.
  - (d) **Recálculo:** Realizado manualmente o por medios electrónicos, consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.
  - (e) **Reejecución:** implica la ejecución, por parte del auditor, de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.
  - (f) **Procedimientos analíticos:** consiste en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros, así como en 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.
  - (g) **Indagación:** consiste en la búsqueda de información financiera o no financiera, a través de personas bien informadas, tanto dentro como fuera de la entidad. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa o proporcionar información que difiera significativamente de otra que el auditor haya obtenido. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. La indagación, normalmente por sí sola no proporciona evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia de los controles.

## **5.2 Información que se utilizará como evidencia de auditoría (A26 a A51)**

La calidad de toda evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

**La relevancia** se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, o en su caso, con la confirmación que se somete a comprobación. 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 obtención de evidencia de auditoría respecto a la realidad de ciertas existencias no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente por ejemplo a la valoración de dichas existencias.

Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones, mientras que los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones.

La **fiabilidad** de la información que se utilizará como 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.

Aun pudiendo 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 y, siendo interna, cuando los controles aplicados por la entidad son eficaces;
- La obtenida directamente por el auditor es más fiable que la obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo la indagación sobre la aplicación de un control);
- La evidencia de auditoría obtenida en forma de documento es más fiable que la obtenida verbalmente; y
- La evidencia proporcionada por documentos originales es todavía más fiable que la proporcionada por fotocopias o facsímiles, digitalizados o convertidos de cualquier modo.

#### Experto de la dirección

La entidad puede emplear o contratar a expertos en campos distintos al de la contabilidad o auditoría para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando es necesario, aumenta los riesgos de incorrección material. 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 dirección, es de aplicación lo establecido en el requerimiento del apartado 4.2b) de este documento. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

La competencia de un experto de la dirección se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del mismo, la capacidad se refiere a la aptitud de dicho experto para ejercitar dicha competencia y la objetividad a los efectos de 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 dirección.

Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección 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, como normas éticas, normas de acreditación o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

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

En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad normalmente existirá una carta de encargo o alguna forma de acuerdo escrito entre ambos. La evaluación de dicho acuerdo puede facilitar al auditor la adecuación a sus objetivos de la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto, las funciones y responsabilidades de la dirección y del experto, así como la naturaleza, momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.

En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, la indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección, puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría pueden ser entre otros:

- La relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, su congruencia con la evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente;
- En caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de los mismos; y
- Cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

### Otros

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 (*ver ejemplo en el epígrafe A49 de la guía de aplicación*).

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.

### **5.3 Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (A52 a A56)**

Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada que sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá 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 los que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos, son:

- La selección de todos los elementos;
- La selección de elementos específicos; y
- El muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios, o de varios en combinación, puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas.

El examen del 100%, que es improbable en el caso de pruebas sobre controles, pero más habitual en pruebas de detalle, puede ser adecuado cuando:

- a) la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- b) existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- c) la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz.

La selección de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- a) elementos clave o de valor elevado;
- b) todos los elementos por encima de un determinado importe; o
- c) elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o de las transacciones.

Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población y, por lo tanto, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Por su parte, el muestreo de auditoría, que se trata en la NIA-ES 530, tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población.

#### **5.4 Incongruencia de la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (A57)**

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 (*ver ejemplo epígrafe A47 de la guía de aplicación*).

La NIA-ES 230 incluye un requerimiento (número 11) específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente en el que, básicamente, se señala que si el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia.

#### **6.- Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores**

La NIA-ES 500 establece explícitamente 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.

La NIA-ES 500 constituye una Norma de auditoría separada frente al tratamiento de la evidencia de auditoría dentro de las Normas Técnicas de Carácter General de la normativa anterior.

La nueva norma incorpora aspectos novedosos que en la anterior podrían estar incluidos de forma implícita en otros ámbitos, y con gran desarrollo como pueden ser, respecto a la información que se utilizará como evidencia de auditoría, la relevancia, fiabilidad y calidad de dicha información, la fiabilidad de la información generada y del trabajo realizado por un experto de la dirección, los medios a utilizar en la selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría o cuestiones sobre la incongruencia en la evidencia de auditoría.

### **7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 500**

En la aplicación práctica de esta NIA-ES es necesario recordar que los aspectos fundamentales de la normativa sobre evidencia de auditoría ya se encontraban recogidos en la normativa anterior. Aspectos básicos como evidencia suficiente y adecuada y pruebas y métodos para obtener la evidencia de auditoría ya estaban incorporados en las Normas Técnicas de Carácter General de la normativa anterior.

De acuerdo con la NIA-ES, adicionalmente será necesario tener en cuenta en mayor medida la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría, incluyendo aquella proporcionada por un experto de la dirección. Además se establecen los medios que puede utilizar el auditor en cada caso para seleccionar elementos, de modo que la prueba de auditoría sea eficaz para la obtención de la evidencia de auditoría. Finalmente, será necesario documentar el modo en que se trata una incongruencia cuando esta se haya producido en el transcurso de la realización del trabajo.

Por lo tanto, la aplicación de la NIA-ES 500 no debería representar una modificación sustancial en el trabajo del auditor en esta área respecto a la práctica anterior.

### **8.- Normativa de referencia**

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 230 Documentación de auditoría
- NIA 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados

- NIA-ES 501 Evidencia de auditoría- consideraciones específicas para determinadas áreas
  
- NIA-ES 505 Confirmaciones externas
  
- NIA-ES 520 Procedimientos analíticos.
  
- NIA-ES 530 Muestreo de auditoría
  
- NIA-ES 570 Empresa en funcionamiento.
  
- NIA-ES 580 Manifestaciones escritas.
  
- NIA-ES 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor

**CNyP y Departamento Técnico**  
**REA+REGA Audidores del CGE**