

## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500

### EVIDENCIA DE AUDITORÍA

(NIA-ES 500 adaptada para su aplicación al Sector Público Español,  
NIA-ES-SP 1500, aprobada mediante Resolución de la Intervención General de la  
Administración del Estado, de 25 de octubre de 2019)

#### CONTENIDO

	Apartado
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA-ES-SP .....	1-2
Fecha de entrada en vigor.....	3
<b>Objetivo</b> .....	4
<b>Definiciones</b> .....	5
<b>Requerimientos</b>	
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
<b>Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas</b>	
Evidencia de auditoría suficiente y adecuada .....	A1-A25
Información que se utilizará como evidencia de auditoría .....	A26-A51
Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría .....	A52-A56
Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad .....	A57

La Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 1500, “Evidencia de auditoría”, debe interpretarse conjuntamente con la NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

Con carácter general los auditores del Sector Público pueden tener procedimientos específicos regulados para la obtención de evidencia, derivados del cumplimiento de las leyes y la normativa de desarrollo, en la cual se le pueden imponer procedimientos tasados mediante los cuales han de solicitar, elaborar, contrastar, archivar, etc., determinada información o documentos, sin perjuicio de lo establecido en esta NIA-ES-SP.

“Las Normas NIA-ES-SP, resultado de la adaptación al Sector Público Español de las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España (NIA-ES), se realizan en el marco del contrato suscrito entre IFAC y el ICAC (número de referencia ES-ICAC-WR-NOA-2015) y se publican con el conocimiento de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Las Normas “NIA-ES” y “NCCI” reproducen, con el permiso de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), la totalidad o parte de la Traducción Autorizada al español de la norma internacional correspondiente emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), y publicada por la IFAC en inglés en abril de 2009. La Traducción autorizada fue realizada con el permiso de IFAC por el Instituto de Contabilidad y auditoría de Cuentas (ICAC) y el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). Se permite la reproducción dentro de España en español y exclusivamente para propósitos no comerciales. Todos los otros derechos existentes quedan reservados. El texto aprobado de todas las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad es el publicado por IFAC en inglés. IFAC no asume responsabilidad alguna respecto a la exactitud e integridad de la traducción o de las acciones que puedan resultar. Puede obtener más información de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) en [www.ifac.org](http://www.ifac.org) o escribiendo a [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) .”

## Introducción

### Alcance de esta NIA-ES-SP

1. Esta Norma Internacional de Auditoría adaptada al Sector Público Español (NIA-ES-SP) 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 NIA-ES-SP es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA-ES-SP 1315<sup>1</sup>), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA-ES-SP 1570 R<sup>2</sup>), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA-ES-SP 1520<sup>3</sup>) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA-ES-SP 1200<sup>4</sup> y NIA-ES-SP 1330<sup>5</sup>).

### Fecha de entrada en vigor

3. *Apartado suprimido.*

### 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 las NIA-ES-SP, 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.

Por lo que al Sector Público se refiere, también habrán de considerarse registros contables aquellos que se instrumenten, mantengan o deriven de la ejecución presupuestaria, establecida como instrumento limitativo o con cualquier otro carácter, con tal de que sea relevante para la información financiera de la organización pública.
  - (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

<sup>1</sup> NIA-ES-SP 1315, “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”.

<sup>2</sup> NIA-ES-SP 1570 R, “Empresa en funcionamiento”.

<sup>3</sup> NIA-ES-SP 1520, “Procedimientos analíticos”.

<sup>4</sup> NIA-ES-SP 1200, “Objetivos globales del auditor público y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación al Sector Público Español”.

<sup>5</sup> NIA-ES-SP 1330, “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”.

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 otra información.

- (d) Experto de la dirección: 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.
- (e) Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

## Requerimientos

### Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

- 6. 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. (Ref.: Apartados A1-A25)

### Información que se utilizará como evidencia de auditoría

- 7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría. (Ref.: Apartados A26-A33)
- 8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref.: Apartados A34-A36)
  - (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref.: Apartados A37-A43)
  - (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref.: Apartados A44-A47)
  - (c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref.: Apartado A48)
- 9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará 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 A49-A50)
  - (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref.: Apartado A51)

### 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 determinará 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 A52-A56)

### Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

- 11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría (Ref.: Apartado A57), 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

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

- A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. 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 determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría actual<sup>6</sup>) o los procedimientos de control de calidad del órgano de control para inicio y continuidad de los trabajos de auditoría. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.
- A2. 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 incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.
- A3. Tal y como se explica en la NIA-ES-SP 1200<sup>7</sup>, 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.
- A4. 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 valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

---

<sup>6</sup> NIA-ES-SP 1315, apartado 9.

<sup>7</sup> NIA-ES-SP 1200, apartado 5.

- A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de 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 origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.
- A6. La NIA-ES-SP 1330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada<sup>8</sup>. 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 una cuestión de juicio profesional. La NIA-ES-SP 1200 hace referencia a cuestiones 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*

- A7. 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 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.

En el Sector Público también puede ser considerada como fuente de evidencia la obtenida por la ejecución de otros trabajos de control o fiscalización realizados en la entidad auditada, en el mismo periodo o en periodos anteriores cercanos, con tal de que resulte directa la afectación al periodo auditado.

No es infrecuente que las normas del Sector Público prevean las competencias y variedades de trabajos de control, estableciendo criterios de planificación y ejecución, así como de la valoración de la evidencia obtenida en la realización de estos trabajos, la cual podrá ser utilizada en la auditoría de cuentas, con tal de que se documente y justifique adecuadamente la oportunidad y relación que dicha evidencia tiene con el objeto de las pruebas.

- A8. 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 manifestación de la dirección.
- A9. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

---

<sup>8</sup> NIA-ES-SP 1330, apartado 26.

En el Sector Público, el hecho de que dos entidades u organizaciones estén bajo la misma autoridad o tengan una dependencia orgánica común, no impide que, a los efectos de ponderar y valorar la evidencia obtenida de otras entidades con el nexo indicado, ésta se pueda considerar como de carácter externo.

A estos efectos, se ha de considerar información de fuente externa la facilitada por un organismo, entidad o Administración General en relación con otro, siempre que exista una gestión independiente entre ambos.

*Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría*

- A10. Tal como las NIA-ES-SP 1315 y 1330 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 valoración del riesgo; y
  - (b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:
    - (i) pruebas de controles, cuando las requieran las NIA-ES-SP o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y
    - (ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.
- A11. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A14 a A25 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA-ES-SP 1330, 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 relevante<sup>9</sup>.
- A12. La naturaleza y el momento 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.
- A13. 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.

En relación con los apartados A12 y A13 anteriores, hay que tener presente el soporte electrónico de los documentos existente, que haya sido establecido por la regulación específica en el Sector Público para considerar el acceso a ellos y la forma de obtener y documentar dicha evidencia.

<sup>9</sup> NIA-ES-SP 1330, apartado A35.

## Inspección

- A14. 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 aquéllos, 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.
- A15. 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.
- A16. 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

- A17. 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 actividades de control. 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 NIA-ES-SP 1501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias<sup>10</sup>.

## Confirmación externa

- A18. 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 NIA-ES-SP 1505 para orientaciones adicionales<sup>11</sup>.

## Recálculo

- A19. 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.

---

<sup>10</sup> NIA-ES-SP 1501, “Evidencia de auditoría – consideraciones específicas para determinadas áreas”.

<sup>11</sup> NIA-ES-SP 1505, “Confirmaciones externas”.

## Reejecución

- A20. 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.

## Procedimientos analíticos

- A21. 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 NIA-ES-SP 1520 para orientaciones adicionales.

## Indagación

- A22. 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.
- A23. 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 dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.
- A24. 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 dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.
- A25. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA-ES-SP 1580 para orientaciones adicionales<sup>12</sup>.

## Información que se utilizará como evidencia de auditoría

### *Relevancia y fiabilidad* (Ref.: Apartado 7)

- A26. Como se indica en el apartado A1, 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, en determinadas circunstancias, y de procedimientos de control de calidad del órgano de control para el inicio y continuidad de los trabajos de auditoría. La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve

<sup>12</sup> NIA-ES-SP 1580, "Manifestaciones escritas".

afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

#### Relevancia

- A27. 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.
- A28. 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.
- A29. 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. 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.
- A30. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones 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 incorrección en la afirmación correspondiente.

#### Fiabilidad

- A31. 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 externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección 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 manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
- 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.

A32. La NIA-ES-SP 1520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos<sup>13</sup>.

A33. La NIA-ES-SP 1240 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<sup>14</sup>.

*Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8)*

A34. 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 incorrección material.

A35. 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 el requerimiento del apartado 8 de esta NIA-ES-SP. 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 dirección 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 NIA-ES-SP, pero no supone la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A36. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA-ES-SP pueden verse afectados por

<sup>13</sup> NIA-ES-SP 1520, apartado 5 (a).

<sup>14</sup> NIA-ES-SP 1240, “Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”, apartado 13.

cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección 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 dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para proporcionar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

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

- A37. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección 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. 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 dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, 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.
- A38. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección 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 éste último la obtención de evidencia de

auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.

A39. 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; 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.

A40. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección 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 dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco 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 dirección a medida que avanza la auditoría.

A41. 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 dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad).

A42. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, 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.

A43. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección 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 conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(b))*

- A44. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección 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 dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad<sup>15</sup>.
- A45. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:
- 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 dirección, 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 del auditor.
- A46. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, 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 dirección y del experto; y
  - la naturaleza, el 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.
- A47. En el caso de un experto de la dirección 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 dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

*Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(c))*

- A48. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección 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; y
  - cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

---

<sup>15</sup> NIA-ES-SP 1620, "Utilización del trabajo de un experto del auditor", apartado 7.

*Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref.: Apartado 9(a)-(b))*

- A49. 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.
- A50. 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.
- A51. 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 seguimiento, tales como los informes del auditor interno. 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 dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

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

- A52. 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 los 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 incorrección 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*

- A53. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo 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*

A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección 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 un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información.* El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A55. 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*

A56. 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 NIA-ES-SP 1530<sup>16</sup>.

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

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. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar

<sup>16</sup> NIA-ES-SP 1530, "Muestreo de auditoría".

las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con éstas. La NIA-ES-SP 1230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa<sup>17</sup>.

Esta NIA-ES-SP ha sido adaptada terminológicamente:

NIA-ES	NIA-ES-SP
Cliente	Entidad auditada
Firma de auditoría	Órgano de control
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y trabajos de auditoría	Inicio y continuidad de los trabajos de auditoría

<sup>17</sup> NIA-ES-SP 1230, “Documentación de auditoría”, apartado 11.

# NOTA EXPLICATIVA DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA ADAPTADA PARA SU APLICACIÓN AL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL 1500 (NE 1500)

**Advertencia Inicial:** La lectura de esta Nota Explicativa no ha de sustituir el análisis profundo ni el obligado conocimiento de la NIA-ES-SP correspondiente por parte del auditor público. Asimismo, en esta Nota se incluyen aspectos referidos al Sector Público no recogidos expresamente en la NIA-ES-SP y las referencias, en su caso, a los puntos de adaptación incluidos en el cuerpo de la norma.

Esta NIA-ES-SP resulta aplicable en los trabajos de auditoría de cuentas realizados por los auditores públicos.

## Consideraciones generales, objetivo, responsabilidades y requerimientos

Esta NIA-ES-SP enlaza con las NIA-ES-SP 1315 y NIA-ES-SP 1330. En ella se vuelven a abordar y ampliar conceptos de evidencia y su forma de obtenerla con el conjunto de procedimientos que se concretan en la serie de las NIA-ES-SP 1500.

El objetivo de esta NIA-ES-SP es el diseño y aplicación de procedimientos que permitan alcanzar evidencia suficiente y adecuada (el auditor obtiene una seguridad razonable); es decir, en cantidad (cuanto mayor sea el riesgo, más ha de ser la evidencia) y en calidad (cuanto mejor esté definida su naturaleza más apropiada será la prueba).

La evidencia se obtiene de:

- La aplicación de los procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría del ejercicio (procedimientos de valoración del riesgo de la NIA-ES-SP 1315 y procedimientos posteriores de la NIA-ES-SP 1330, mediante pruebas de controles y pruebas sustantivas) y aplicados, si procede, en el ejercicio anterior o al realizar otros controles previos derivados de las competencias de control asignadas al órgano público.
- Otras fuentes internas, incluidos los registros contables (los registros contables no suelen ser por sí mismos evidencia, pero sirven de base para ella), y externas que el auditor considere adecuadas.
- El trabajo de expertos de la dirección (los que pueda contratar la entidad auditada como soporte de su propia información financiera).
- La inexistencia de información también puede ser una fuente de evidencia (corroborar que una información requerida no existe, puede ser la base del soporte de una limitación).

Un mismo procedimiento, dependiendo del momento y contexto en que se utilice, puede ser de valoración del riesgo, una prueba de control o un procedimiento sustantivo.

Estos procedimientos pueden concretarse en el examen de registros y documentos (inspección), por ejemplo, la inspección de partidas individuales de las existencias, en presenciar y valorar procesos o procedimientos aplicados por otras personas, (observación), como por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad, en obtención de respuestas directas escritas de terceros (confirmación externa), en comprobación de cálculos y procesos (recálculos y reejecución), mediante respuestas a test, programas o listas (indagación) y mediante contraste, y en la comparación de los importes registrados con las estimaciones realizadas por el auditor al evaluar la información o mediante ratios (procedimientos analíticos). Una gran parte de estos procedimientos se desarrollan específicamente en las NIA-ES-SP de la serie 1500, algunos de ellos también constituyen estándares habituales de trabajo del auditor y no están fijados con detalle en el nivel de las NIA-ES-SP, sino que se establecen en manuales o guías. La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) dispone de manuales de trabajo en auditoría financiera, e incluso guías concretas para desarrollar la auditoría en determinados auditados, que pueden ser de utilidad para diseñar los procedimientos en los programas de trabajo. También, como elemento de cohesión técnica, la Oficina Nacional de Auditoría (ONA) ha publicado notas técnicas. En este sentido, por lo que a la evidencia se refiere, hay que tener en cuenta como elemento aplicativo correspondiente a esta NIA-ES-SP las notas técnicas de la ONA relativas a esta materia.

Los procedimientos de auditoría se aplican sobre una información facilitada u obtenida, de la cual habrá que determinar su relevancia (hay que tomar como base de la prueba aquella información que tenga conexión con ella) y su fiabilidad (es más fiable si la información se obtiene de fuentes externas, la generada por un control interno más eficaz, la obtenida directamente por el auditor, la soportada en documentos, la extraída de documentos originales, etc.).

Consideración especial, en relación con la fiabilidad de la información proporcionada por un experto de la dirección (contratado o empleado por la entidad auditada); en este caso, el auditor evaluará al experto (competencia, capacidad, objetividad) y tomará conocimiento del trabajo (a su vez, si no tiene capacidad técnica, el auditor puede contratar otro experto de acuerdo con la NIA-ES-SP 1620 – *Utilización del trabajo de un experto del auditor* para que le ayude en la revisión). Cuando la evidencia se consiga mediante fuentes diversas o pruebas distintas, el auditor tiene que alcanzar evidencia congruente, es decir que los resultados de pruebas distintas sobre los mismos asuntos no deben ser contradictorios; si sucede esto, se tomarán las decisiones que corresponda para hacer confluír la evidencia. Por ejemplo, si se obtiene información de documentos o informes de otros auditores u órganos de control internos o externos (Tribunal de Cuentas u OCEX), esta evidencia tiene que ser contrastada, sin perjuicio de su efecto en la consideración final del riesgo y en el diseño de las pruebas.

El auditor del Sector Público a la hora de obtener evidencia tiene que tener en cuenta los factores regulatorios, el cumplimiento de procedimientos administrativos que incluso le obligan a archivar o tener en consideración determinada documentación que en otro contexto no sería necesaria. Además, se puede considerar, como obtenida en una auditoría de cuentas, la alcanzada con la ejecución de otros trabajos de control, con la consiguiente inclusión de las pruebas en los papeles de trabajo de la auditoría, siempre que esta evidencia sea adecuada y suficiente de acuerdo con los criterios establecidos en esta NIA-ES-SP y en otras confluientes.

#### **Referencias al Sector Público en la NIA-ES-SP 1500**

1.- Referencia general al principio de la NIA-ES-SP al hecho de que al auditor público se le pueden requerir determinados tipos de pruebas o formas de soporte de la evidencia, derivadas de la existencia de un fuerte contexto regulatorio en determinadas áreas de gastos o ingresos. Tal es el caso de los requisitos previstos en la legislación de subvenciones (Título III “Del control financiero de subvenciones”, de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones), de contratación pública (entre otros, en los artículos 32.2.b), 32.4.b) y 33.2.c) de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014), entre otros.

2.- Referencia en el apartado 5 a la posibilidad de que la entidad auditada tenga obligación de presentar el estado de liquidación del presupuesto por estar sujeta a presupuesto limitativo, teniendo en consideración los artículos 3.1, 27, 121.2, 122 y 128 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria desarrollados en el Plan General de Contabilidad Pública. En referencia a las Entidades Locales, habrá que estar a lo previsto en los modelos y los planes contables locales que sean de aplicación.

3.- Referencia en el apartado A7 a que, en ocasiones, la evidencia de auditoría también puede ser obtenida como consecuencia de haber realizado otros controles en la entidad auditada. Así, el apartado 2.h) de la disposición general duodécima de la Resolución de 30 de julio de 2015, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se dictan instrucciones para el ejercicio de la auditoría pública, establece que: 2. *Para la aplicación de los procedimientos de auditoría podrán desarrollarse las siguientes actuaciones: {...} h) Cuantas otras actuaciones se consideren necesarias para obtener evidencia en la que soportar las conclusiones.*

Por lo que se refiere al Sector Público Estatal, estos trabajos de control, los cuales son realizados en la misma entidad auditada o en otra relacionada, están previstos en el Título VI Del control de la gestión económico-financiera efectuado por la Intervención General de la Administración del Estado de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP), y el RD 424/2017, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, siempre que tenga relación o influencia directa sobre la auditoría de cuentas y cumpla con los requisitos y cualidades de la evidencia referidos en esta NIA-ES-SP.

4.- Referencia en el apartado A9, en relación con la consideración como fuente externa de evidencia (y por tanto de grado superior) a aquella información obtenida de otras entidades de la misma organización administrativa, con tal de que exista una gestión independiente entre ambas.

Esta consideración se sustenta en que la creación de entidades públicas ha de hacerse o estar autorizada por ley y su funcionamiento por normas reglamentarias, lo que protege los objetivos y los fines para los que fue creada la entidad, potenciando así su actividad social y su independencia, como por otra parte sucede con el personal a su servicio, estando protegidos en su independencia por una multiplicidad de normas, las cuales, sin ánimo de exhaustividad, están indicadas en la Instrucción de la Oficina Nacional de Auditoría 1/2018 sobre la protección de la independencia en los trabajos de auditoría pública, control financiero permanente, control financiero de subvenciones y control de fondos europeos (IONAPI).

En su aplicación a las Entidades Locales, el artículo 33 del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local, establece que las actuaciones de auditoría pública se someterán a las normas de auditoría del sector público aprobadas por la Intervención General de la Administración del Estado y a las normas técnicas que las desarrollen, para asegurar la calidad y homogeneidad de los trabajos de auditoría pública.

5.- En referencia a los apartados A12 y A13, habría que estar a lo previsto sobre el funcionamiento electrónico del Sector Público en el capítulo V del título Preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, así como la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público y demás normativa de desarrollo sobre la materia.