

## I Introducción

### Finalidad

1. La finalidad de la NIA-ES 330, y de esta GPF-OCEX, es establecer normas y proporcionar guías sobre la responsabilidad del auditor de **diseñar e implementar respuestas con el objetivo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material<sup>1</sup>.**

### Objetivo

2. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos. (NIA-ES 330; P3)

### Consideraciones globales sobre el sector público de la ISSAI 1330

3. Los objetivos de una auditoría de cuentas anuales del sector público no suelen limitarse a expresar una opinión sobre si las cuentas anuales han sido preparadas, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco aplicable de información financiera. El mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público, que se originan en la legislación, los reglamentos, otra normativa o las disposiciones del poder legislativo, pueden exigir objetivos adicionales que permitan aportar información añadida

Estos **objetivos adicionales** pueden incluir responsabilidades de auditoría, por ejemplo, relacionadas con la información sobre incumplimientos, la rendición de cuentas y la eficacia de los controles internos. Estos objetivos adicionales pueden llevar a los auditores del sector público a identificar y evaluar riesgos adicionales de incorrecciones materiales, diseñar e implantar respuestas globales para afrontar los riesgos identificados en el ámbito de los estados financieros, y diseñar y realizar otros procedimientos de verificación para responder a los riesgos valorados en el ámbito de las afirmaciones.

Sin embargo, incluso en los casos donde no existan esos objetivos adicionales, puede haber **expectativas en el público en general** de que los auditores del sector público informen sobre incumplimientos de normas o sobre la ineficacia del control interno. Por consiguiente, los auditores del sector público deben tomar en cuenta dichas expectativas, y prestar atención a la necesidad de responder a posibles riesgos de incumplimiento o a riesgos relacionados con la falta de eficacia del control interno al planificar y ejecutar la auditoría.

## II Respuestas globales

4. **Para reducir el riesgo de una auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las cuentas anuales.** (NIA-ES 330; P3)
5. Las respuestas globales a los riesgos valorados pueden consistir en: (NIA-ES 330; PA1)
  - Insistir ante el equipo de auditoría en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
  - Asignar personal con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos. Por ejemplo solicitar la ayuda de expertos internos o externos; o asistencia jurídica.
  - Proporcionar más supervisión. Por ejemplo con una mayor involucración del auditor jefe de equipo.
  - Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a realizar. Por ejemplo, con arqueos sorpresivos.
  - Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, aplicando procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría más convincente. O diseñando y ejecutando pruebas masivas de datos.

---

<sup>1</sup> Ver definiciones en GPF-OCEX 1315 e ISSAI-ES 1003.

Estas respuestas son de carácter general, a diferencia de las respuestas a los riesgos en las manifestaciones que se materializan en procedimientos de auditoría específicos.

6. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material (en adelante, RIM) en los estados financieros, y por lo tanto, a sus respuestas globales. *(NIA-ES 330; PA2)*

Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto.

El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo a través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos, o incrementando el número de visitas a centros que deben incluirse en el alcance de la auditoría.

7. En consecuencia, estas consideraciones **tienen una incidencia significativa en el enfoque general** del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (**enfoque sustantivo**) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (**enfoque combinado**). *(NIA-ES 330; PA3)*

### **III Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones**

#### **Diseño de los procedimientos de auditoría**

8. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya **naturaleza, momento de realización y extensión** estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. *(NIA-ES 330; P6)*

9. La valoración por el auditor de los riesgos identificados en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, el auditor puede determinar que: *(NIA-ES 330; PA4)*

- a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de **pruebas de controles**;
- b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente **procedimientos sustantivos** y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la correspondiente valoración del riesgo. Esto se puede producir porque los procedimientos de valoración del riesgo realizados por el auditor no han permitido identificar ningún control eficaz y relevante para la afirmación, o porque la aplicación de pruebas de controles no resultaría eficiente y, en consecuencia, el auditor no tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o
- c) resulta eficaz un **enfoque combinado**, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

Sin embargo, e **independientemente del enfoque seleccionado, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.**

10. El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los RIM valorados en las afirmaciones y responden a ellos, deben proporcionar una **correspondencia clara entre los procedimientos de auditoría posteriores y la valoración del riesgo**. *(NIA-ES 330; PA8)*

11. Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores que han de ser aplicados, el auditor: *(NIA-ES 330; P7)*

- a) Considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar, incluyendo:
  - a.1 La probabilidad de que exista una incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de transacción, saldo contable o información a revelar (es decir, el

**riesgo inherente).**

- a.2 Si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles relevantes (es decir, el **riesgo de control**), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos).
- b) Obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada.

A la hora de obtener evidencia de auditoría más convincente debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes. *(NIA-ES 330; PA19)*

### **Naturaleza**

12. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder adecuadamente a los riesgos valorados. *(NIA-ES 330; PA5)*
13. Los riesgos valorados por el auditor pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección de la afirmación de ocurrencia. *(NIA-ES 330; PA9)*
14. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como "bajo" debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como "bajo" debido a los controles internos, y el auditor tiene previsto basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles. Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad. *(NIA-ES 330; PA10)*

### **Momento de realización**

15. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría. *(NIA-ES 330; PA6)*
16. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. *(NIA-ES 330; P11)*
- Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando un arqueo de caja o un recuento físico sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude.
17. Ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo: la comprobación de la concordancia de los estados financieros con los registros contables, el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros, y los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.

**Extensión**

18. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de una actividad de control. *(NIA-ES 330; PA7)*

19. La extensión de un procedimiento de auditoría que se estima necesario se determina tras considerar la importancia relativa, el riesgo valorado y el grado de seguridad que tiene previsto alcanzar el auditor. Cuando es necesaria una combinación de procedimientos para alcanzar un solo objetivo, la extensión de cada procedimiento se examina por separado. *(NIA-ES 330; PA15)*

En general, **la extensión de los procedimientos de auditoría se amplía a medida que aumenta el riesgo de incorrección material**. Por ejemplo, en respuesta al riesgo valorado de incorrección material debida a fraude, puede resultar adecuado incrementar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos sustantivos más detallados. Sin embargo, **incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo resulta eficaz si el procedimiento en sí es relevante para ese riesgo específico**.

20. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador puede permitir la realización de pruebas más extensas sobre transacciones electrónicas y ficheros contables, las cuales pueden resultar de utilidad cuando el auditor decide modificar la extensión de las pruebas, por ejemplo, en respuesta a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Dichas técnicas pueden utilizarse para seleccionar muestras de transacciones a partir de ficheros electrónicos clave, para separar las transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre toda la población en lugar de una muestra. *(NIA-ES 330; PA16)*

**Consideraciones específicas para las entidades del sector público**

21. En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores. *(NIA-ES 330; PA17)*

**Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión**

22. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que sólo se identifique un número reducido de actividades de control, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos de auditoría posteriores que sean principalmente procedimientos sustantivos. *(NIA-ES 330; PA18)*

**IV Pruebas de controles (ver Anexo 1)**

23. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre **la eficacia operativa** de los controles relevantes si: *(NIA-ES 330; P8)*

- a) la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles); o
- b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones.

24. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. *(NIA-ES 330; P9)*

**Naturaleza y extensión de las pruebas de controles**

25. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor: *(NIA-ES 330; P10)*

- a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:
  - a.1 la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;
  - a.2 la congruencia con la que se hayan aplicado, y

- a.3 las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados.
- b) determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos.

**Momento de realización de las pruebas de controles**

26. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. *(NIA-ES 330; P11)*

**Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio**

27. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio, y determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. *(NIA-ES 330; P12)*

**Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores**

28. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente: *(NIA-ES 330; P13)*
- a) la eficacia de otros elementos de control interno, incluidos el entorno del control, el seguimiento de los controles y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;
  - b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;
  - c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);
  - d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;
  - e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y
  - f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control.
29. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y: *(NIA-ES 330; P14)*
- a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual.
  - b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos **en una de cada tres** auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes.

**Controles sobre riesgos significativos**

30. Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual. *(NIA-ES 330; P15)*

**Evaluación de la eficacia operativa de los controles**

31. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles relevantes, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante

procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (NIA-ES 330; P16)

32. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (NIA-ES 330; P17)
- las pruebas de controles realizados proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;
  - son necesarias pruebas de controles adicionales; o
  - resulta necesario responder a los riesgos potenciales de incorrección mediante procedimientos sustantivos.

#### **V Procedimientos sustantivos (ver Anexo 2)**

33. Son procedimientos de auditoría diseñados para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones, y pueden ser: (NIA-ES 330; P4)
- pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
  - procedimientos analíticos sustantivos.
34. **Con independencia de los RIM valorados, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material.** (NIA-ES 330; P18)
35. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (NIA-ES 330; P14)

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

36. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros: (NIA-ES 330; P20)
- comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, y
  - examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

#### **Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos**

37. Si el auditor ha determinado que un RIM en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (NIA-ES 330; P21)

#### **Momento de realización de los procedimientos sustantivos**

38. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de: (NIA-ES 330; P22)
- procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o
  - si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo.
39. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (NIA-ES 330; P23)

**Adecuación de la presentación y de la información revelada**

40. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros, incluida la información a revelar relacionada, es conforme con el marco de información financiera aplicable. *(NIA-ES 330; P24)*

Es decir, se revisará si los estados financieros se presentan de forma que reflejan la clasificación y descripción adecuadas, así como la forma, la estructura y el contenido de los estados financieros y de sus notas explicativas adjuntas. Esto incluye, por ejemplo, la terminología utilizada, el grado de detalle, la clasificación adecuada, etc.

**Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría**

41. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, **el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada.** *(NIA-ES 330; P25)*

42. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo: *(NIA-ES 330; PA60)*

- La extensión de las incorrecciones detectadas en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las valoraciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- Se puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión global de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados para todos o algunos de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, así como para las afirmaciones relacionadas. La GPF-OCEX 1315 contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor.

43. **El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada.** Por ello, la consideración del modo en que la detección de una incorrección afecta a los riesgos valorados de incorrección material es importante para determinar si la valoración continúa siendo adecuada. *(NIA-ES 330; PA61)*

44. **El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.**

Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. *(NIA-ES 330; P26)*

En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes: *(NIA-ES 330; PA62)*

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre las cuentas.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Resultados de procedimientos auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.

- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
  - Conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad.
- 45. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una afirmación material de los estados financieros, intentará obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtenerla, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre las cuentas anuales. (NIA-ES 330; P27)**

**Documentación**

46. En la documentación de auditoría el auditor incluirá: *(NIA-ES 330; P28)*
- a) las respuestas globales frente a los RIM valorados en los estados financieros, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores aplicados;
  - b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y
  - c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras.
47. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior. *(NIA-ES 330; P29)*
48. La documentación de auditoría demostrará que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan. *(NIA-ES 330; P30)*
49. La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría. *(NIA-ES 330; PA63)*

**Anexo 1: Guía de aplicación - Pruebas de controles**

(NIA-ES 330, párrafos A20 a A41, y GPF-OCEX 1330 apartado IV)

**1. Diseño y aplicación de pruebas de controles**

Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado **adecuadamente diseñados** para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.

La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de **conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación**. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

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

Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como **prueba de doble propósito**. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, la NIA-ES 330 requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles relevantes.

**2. Evidencia de auditoría y confianza prevista**

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

**3. Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación**

La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia.

Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de actividades de control, tales como las actividades de control realizadas mediante ordenador. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.

#### **4. Extensión de las pruebas de controles**

Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, puede que no sea necesario ampliar la extensión de las pruebas de los **controles automatizados**. Cabe suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique el programa (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por el programa). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la determinación de que:

- no se realicen cambios en el programa que no estén sujetos a los correspondientes controles de cambios en programas;
- se utilice la versión autorizada del programa para procesar las transacciones;
- y otros controles generales relevantes sean eficaces.

Estas pruebas también pueden incluir la determinación de que no se han realizado cambios en los programas, como puede ser el caso si la entidad utiliza paquetes estándar de aplicaciones informáticas sin modificarlos o sin realizar su mantenimiento. Por ejemplo, el auditor puede inspeccionar el registro de administración de seguridad de las TI con el fin de obtener evidencia de auditoría de que no se ha producido un acceso no autorizado durante el periodo.

#### **5. Prueba de controles indirectos**

En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, cuando el auditor decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión, llevada a cabo por usuarios, de los informes de excepciones que detallan las ventas que superan los límites de crédito autorizados, dicha revisión y el correspondiente seguimiento constituyen el control directamente relevante para el auditor. Los controles sobre la exactitud de la información en los informes (por ejemplo, los controles generales de las TI) se consideran controles "indirectos".

Debido a la congruencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia de auditoría sobre la implementación de un control de aplicación automatizado, cuando se considera conjuntamente con la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles generales de la entidad (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia de auditoría sustancial sobre su eficacia operativa.

#### **6. Momento de realización de las pruebas de controles. Periodo previsto de confianza**

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

incluir pruebas sobre el seguimiento de los controles por parte de la entidad.

### **7. Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio**

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

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- El periodo que resta hasta el cierre.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

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

### **8. Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores**

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

### **9. Controles que han cambiado desde auditorías anteriores**

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

### **10. Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores**

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

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

depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 29 de GPF-OCEX 1330 requiere que vuelvan a probarse **al menos una vez cada tres años**.

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

- Un entorno de control deficiente.
- Un deficiente seguimiento de los controles.
- Un elemento manual significativo en los controles relevantes.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

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

**11. Evaluación de la eficacia operativa de los controles**

Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

**Anexo 2: Guía de aplicación - Procedimientos sustantivos**

*(NIA-ES 330, párrafos A42 a A54 y GPF-OCEX 1330 apartado V)*

**1. Introducción**

Los procedimientos sustantivos son los procedimientos de auditoría diseñados para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden:

- pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
- procedimientos analíticos sustantivos.

El auditor debe diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material. Este requerimiento refleja los siguientes hechos:

- a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y
- b) existen limitaciones inherentes al control interno, incluida su posible elusión por la dirección.

**2. Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos**

Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

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

Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsible en el tiempo. La NIA-ES 520 establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

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

Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta el control interno, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase apartado 10 de la NIA-ES 500.

**3. Consideración de si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa**

El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría.

Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen "acuerdos paralelos" que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad.

Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material pueden ser los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información relevante de las relaciones con bancos.
- Saldos y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles pero no entregadas en la fecha del balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos y términos de las cuentas a pagar.
- Obligaciones pendientes con otras instituciones públicas (Agencia Tributaria, Tesorería de la SS)
- Subvenciones y otras ayudas recibidas/concedidas de/a otros entes.
- Asuntos judiciales gestionados por asesores jurídicos externos.

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

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

Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben realizarse como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen:

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

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

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

#### **4. Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros**

Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

- a) comprobación de la concordancia o conciliación de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, y
- b) examen de los asientos del libro diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

La naturaleza y también la extensión del examen realizado por el auditor de los asientos del libro diario y de otros ajustes dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

**5. Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos**

Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

La NIA-ES 330 requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede facilitar la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

**6. Momento de realización de los procedimientos sustantivos**

Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

- (a). procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o
- (b). si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales, que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo.

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