Tecnología, evidencia de auditoría y controles internos: los cambios que vienen en las normas de auditoría.

Antonio Minguillón Roy
Auditor director del Gabinete Técnico
Sindicatura de Cuentas de la Comunidad Valenciana

Revista Auditoría Pública nº 88. Diciembre 2026. Páginas: 109-118

Resumen: La International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) lleva a cabo una permanente e intensa tarea para mantener actualizado todo el cuerpo normativo de auditoría, las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), adaptándolo a las circunstancias cambiantes de nuestro mundo económico, social y tecnológico. Uno de los aspectos que preocupan y ocupan a dicha organización se refiere al impacto que las tecnologías emergentes tienen sobre la profesión auditora. En estas notas voy a comentar la evolución y los últimos cambios propuestos sobre la NIA 500, derivados (aunque no solo) del efecto de la tecnología sobre el trabajo del auditor.
Aunque queda más de un año para la fecha prevista de aprobación de la nueva NIA por parte de la IAASB, y más todavía para la aprobación de la correspondiente NIA-ES por el ICAC, considero importante conocer los criterios técnicos de la IAASB y de todos los agentes que han intervenido en la elaboración del borrador analizado, para mejorar la calidad de las auditorías realizadas por los OCEX en los actuales entornos de administración electrónica avanzada en los que la utilización de tecnologías cada vez más complejas en la gestión pública es lo habitual.

Palabras Clave: NIA, evidencia de auditoría, controles, tecnología, IAASB

Abstract: The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) carries out a permanent and intense task to keep updated the entire body of auditing standards, the International Standards on Auditing (ISA), adapting it to the changing circumstances of our economic, social and technological world. One of the aspects that concern and occupy this organization refers to the impact that emerging technologies have on the auditing profession. In these notes I will comment on the evolution and latest proposed changes to ISA 500 derived (although not only) from the effect of technology on the work of the auditor.
Although there is more than a year left for the expected date of approval of the ISA by the IAASB, and even more so for the approval of the corresponding NIA-ES by the ICAC, I consider it important to know the technical criteria of the IAASB and of all the agents that have participated in the preparation of the exposure draft analysed to improve the quality of the audits carried out by the OCEX in the current environments of advanced electronic administration in which the use of increasingly complex technologies in public management is the norm.

Keywords: ISA, Audit Evidence, Controls, Technology, IAASB

1. Introducción.

1.1. Antecedentes.

En octubre de 2003, en reacción a una serie de recientes escándalos financieros, la IAASB aprobó las "new audit risk standards" que comprendía las NIA 315, 330 y 500, y supuso el nacimiento del enfoque de riesgo de auditoría tal como lo conocemos hoy en día.

Estas NIA junto con la NIA 520 fueron revisadas entre 2006 y 2008 como parte del Proyecto Claridad[1] de la IAASB y se les dio la estructura que las NIA mantienen actualmente.

En septiembre de 2019, la IAASB completó una revisión integral de la "NIA 315 (Revisada 2019)" para reforzar la identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material (RIM) tanto a nivel de estados financieros como de las afirmaciones. La norma revisada supuso un cambio muy importante e introdujo nuevos conceptos y terminología, junto con requerimientos y materiales de aplicación mejorados para adaptarla a entornos tecnológicos complejos.

Aunque en ese momento se realizaron varias enmiendas a la NIA 330, que en España no se incorporaron a la NIA-ES 330 hasta 2024[2], las partes interesadas a nivel internacional demandaron una alineación más estrecha de la terminología y los conceptos entre ambas normas para mejorar la coherencia de las NIA y su aplicación consistente.

Desde la aprobación de las NIA 330, NIA 500 e NIA 520, el entorno empresarial y de auditoría han evolucionado notablemente. En la última década, la IAASB ha revisado significativamente otras NIA, tras la NIA 315 (Revisada 2019), para modernizarlas. Entre otras revisiones, se pueden citar las normas de gestión de calidad, la NIA 240 Revisada, la NIA 540 Revisada y la NIA 570 Revisada.

Los **rápidos avances tecnológicos** han transformado la naturaleza, el volumen y las fuentes de información generadas por las entidades, disponibles para los auditores como fuente de evidencia de auditoría. Tanto las entidades auditadas como los auditores utilizan cada vez con mayor amplitud **tecnologías complejas** para elaborar la información financiera y para realizar los trabajos de auditoría. **Estos desarrollos están transformando la forma en que los auditores diseñan y ejecutan los procedimientos de auditoría, cómo obtienen la evidencia de auditoría y cómo deben evaluar su suficiencia y adecuación.**

1.2. Proyecto de Evidencia de Auditoría de 2020[3].

En este contexto, en marzo de 2019, la IAASB inició actividades de recopilación de información para un proyecto que revisase la norma de evidencia de auditoría vigente (es decir, la NIA 500), que resultó en la aprobación, en diciembre de 2020, de un proyecto para revisar esa NIA que incluía tres objetivos clave de interés público:

- Responder a los cambios en la información que utilizan los auditores como evidencia, incluyendo su **naturaleza** y la **fuente** de la información.
- Modernizar y apoyar una norma basada en principios que reconozca y se adapte a la **evolución de la tecnología**.
- Reforzar el **escepticismo profesional** del auditor al emitir juicios sobre información destinada a ser utilizada como evidencia de auditoría y obtener evidencia de auditoría adecuada.

En septiembre de 2022, la IAASB aprobó el documento para exposición pública de la NIA 500 Revisada (ED-ISA-500 (2022)) y recibió 70 respuestas de organizaciones de todo el mundo. En estas se pidió que la revisión propuesta fuera más ambiciosa en varios aspectos de la evidencia de auditoría y en cuestiones relacionadas con la tecnología. Además, los respondientes expresaron opiniones de que las revisiones propuestas a la NIA 500 por sí solas no eran suficientes y que los asuntos relacionados con la **tecnología** deberían abordarse de forma más amplia e instaron a la IAASB a considerar revisiones de otras NIA, como la NIA 330 y otras normas de la serie NIA 500.

Además, los reguladores y las autoridades de supervisión de auditoría expresaron preocupaciones sobre el esfuerzo de trabajo requerido al auditor en relación con la revisión de los controles internos, incluyendo si los requisitos existentes proporcionaban suficiente claridad sobre **cuándo debe probarse la eficacia operativa de los controles y el grado de trabajo necesario** para respaldar la confianza en la evidencia de auditoría sobre esa eficacia.

1 https://www.iaasb.org/consultations-projects/clarity-iaasb-standards

2 Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 11 de abril de 2024.

3 Ver el Exposure Draft for the Audit Evidence and Risk Response Project Overall (https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2026-08/IAASB-Audit-Evidence-Risk-Response-Overall-Project-Exposure-Draft.pdf), IAASB, agosto 2026.

1.3. Estrategia y Plan de Trabajo para 2024–2027.

Paralelamente, en 2022, la IAASB también inició actividades de recopilación de información para su Estrategia y Plan de Trabajo para 2024–2027. El documento de consulta relacionado, publicado en enero de 2023, incluyó la revisión de la NIA 330 como posible nuevo proyecto, destinado a alinear mejor los requerimientos de esta norma con los cambios realizados en la NIA 315 (Revisada 2019) y en la ED-ISA-500 (2022).

Los respondientes al documento de consulta, en particular los reguladores y las autoridades de supervisión de auditoría, destacaron las siguientes razones para revisar las NIA 330 y 520 además de la NIA 500:

- Subrayaron la necesidad de efectuar la **revisión concurrente de dichas NIA**, ya que ambas normas abordan aspectos relacionados con la obtención de evidencia de auditoría adecuada y suficiente.
- La **evolución continua y rápida de la tecnología** y su uso por parte de entidades y auditores, combinada con el continuo aumento de la información disponible para los auditores.
- **Deficiencias continuas en la realización de pruebas de controles y de procedimientos analíticos sustantivos** observadas en las inspecciones realizadas por los organismos de supervisión.

La IAASB aprobó su Estrategia y Plan de Trabajo en diciembre de 2023[4] que incluía la búsqueda de un **enfoque integrado, con un énfasis en la tecnología y el control interno**. Este proyecto integrado representó una reconsideración del inicial Proyecto de Evidencia de Auditoría y la ED-ISA-500 (2022).

1.4. Proyecto de Evidencia de Auditoría y Respuesta al Riesgo (AERR por sus siglas en inglés)[5].

En respuesta a las anteriores cuestiones, en diciembre de 2024, la IAASB aprobó una propuesta de proyecto para llevar a cabo estudios integrados relacionados y revisiones concurrentes para modernizar las NIA 330, NIA 500 y NIA 520, de modo que reflejaran mejor el entorno de auditoría actual, en el cual la tecnología está omnipresente.

Los **objetivos del proyecto** que se han plasmado en los tres borradores de normas resultantes incluyen:

- **Mejorar y reforzar la aplicación del juicio profesional y del escepticismo profesional** ejercidos por los auditores a lo largo de la auditoría.
- **Reforzar los requisitos para evaluar la relevancia y fiabilidad de la información utilizada como evidencia de auditoría.**
- **Mejorar la alineación de conceptos y principios** entre la NIA 315 (Revisada 2019), la NIA 330 y la NIA 500 relacionados con la valoración de riesgos de auditoría, las respuestas a los riesgos valorados y la evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- **Aclarar conceptos clave**, incluyendo el papel de las pruebas de controles, procedimientos sustantivos y procedimientos analíticos.
- **Reforzar el trabajo de los auditores sobre los controles internos**, aclarando cuándo son necesarias las pruebas de controles y el rigor esperado al realizarlas.
- **Facilitar y fomentar el uso de la tecnología**, en continua evolución, por parte de los auditores para obtener evidencia de auditoría y evaluar su suficiencia y adecuación.

Como resultado de este Proyecto AERR, la IAASB ha aprobado en junio de 2026 y publicado en agosto para su información pública los tres documentos siguientes:

- Exposure Draft, ED-ISA-330 The Auditor's Responses to Assessed Risks.
- **Exposure Draft, ED-ISA-500 (2026) Audit Evidence.**
- Exposure Draft, ED-ISA-520 Analytical Procedures.

Las revisiones en marcha, cuando se aprueben, completarán un ciclo importante, de casi una década, de la modernización de las Normas Internacionales de Auditoría por parte del IAASB, basándose en la NIA 315 (Revisada 2019) y su desarrollo, que dan coherencia al conjunto NIA 315-

4 https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/2024-03/Approved-Minutes-of-the-Public-Session-for-December-2023.pdf

5 En la página web de la IAASB (https://www.iaasb.org/consultations-projects/audit-evidence-and-risk-response-isa-330-isa-500-isa-520) se puede consultar la numerosa documentación que ha generado este proyecto desde su inicio y así comprender su complejidad y evolución a lo largo de los últimos siete años, desde que se inició en marzo de 2019, con el anterior Proyecto de Evidencia de Auditoría.

330-500-520 y las adaptan a un entorno tecnológico en permanente evolución.

La fecha prevista de aprobación de las tres NIA, tras la finalización del proceso en marcha, es **diciembre de 2027.**

En este artículo me voy a centrar en las novedades introducidas en materia de evidencia de auditoría.

1.5. Impacto de las tecnologías emergentes, como la IA Generativa, en los controles automatizados.

En la nueva ED-ISA-330[6] se advierte sobre las posibles implicaciones de las tecnologías emergentes en la consistencia del funcionamiento de los controles, reconociendo que, en un entorno tecnológico actual, algunos controles pueden haber sido diseñados e implementados para ejecutarse utilizando **tecnología que produce resultados variables o tecnología que cambia, evoluciona o se actualiza con el tiempo**, por ejemplo, la **Inteligencia Artificial Generativa**.

Las características de la aplicación de TI en la que opera un control automatizado, y las características del control automatizado, pueden afectar el juicio del auditor sobre el nivel de consistencia con el que se realiza ese control. Por ejemplo, un auditor puede evaluar que los controles operados por la entidad utilizando tecnología que produce resultados variables o tecnología que cambia, evoluciona o actualiza con el tiempo no se espera que funcionen de forma consistente durante todo el periodo de auditoría.

En tales circunstancias, al considerar si es necesario aumentar la extensión de las pruebas para obtener evidencia de auditoría más convincente sobre la eficacia operativa de dichos controles, el auditor puede considerar aspectos sobre cómo la entidad espera que opere el control, supervisa el rendimiento e identifica y responde a desviaciones e inconsistencias en su funcionamiento. Puede ser apropiado considerar si se espera que haya evidencia de auditoría disponible sobre el funcionamiento de los controles compensatorios o sobre actividades de gobernanza relacionadas, controles de supervisión u otros controles de apoyo de la entidad.

2. Novedades en el borrador de NIA 500 Revisada (ED-ISA-500) sobre la Evidencia de auditoría.

Los cambios propuestos en la ED-ISA-500 son numerosos y de calado. Como indicador baste señalar que se pasa de 11 requerimientos y 68 apartados en la guía de aplicación de la actual NIA 500 a 17 requerimientos con 123 apartados en la guía de aplicación y sus apéndices en la ED-ISA-500.

Por razones de espacio a continuación comentaré, de forma no exhaustiva, aquellas novedades que considero más relevantes.

2.1. Definición de evidencia de auditoría.

El primer aspecto relevante por destacar, que afecta al conjunto de la norma, es la nueva definición de evidencia de auditoría (apartado 8.b), en la que se resalta la necesidad de que el auditor practique procedimientos de auditoría sobre la información obtenida para que pueda ser considerada evidencia de auditoría. La nueva definición de evidencia de auditoría es: **"Información, tras aplicar los procedimientos de auditoría, que el auditor utiliza para alcanzar conclusiones que constituyen la base de la opinión y el informe del auditor".**

Se insiste en esta idea al señalar que "la información solo puede convertirse en evidencia de auditoría después de que se hayan aplicado procedimientos de auditoría pertinentes, incluyendo procedimientos de auditoría para evaluar su relevancia y fiabilidad".

Hasta el momento, la evidencia era algo que el auditor obtenía de la entidad, un contrato, una factura, o una base de datos, por ejemplo; esto ya se podía considerar evidencia sobre la que se debía "considerar" su validez y fiabilidad. Actualmente solo será evidencia de auditoría si previamente se han realizado procedimientos de auditoría que acrediten su validez y fiabilidad.

Este matiz es mucho más importante actualmente, que se audita en entornos 100% digitales, que antes cuando la gestión era básicamente analógica. En este contexto los procedimientos para garantizar la fiabilidad de la información en formato digital que se va a utilizar son más necesarios que nunca y como señalan, citando a Hatem y Rejón, **el objeto de verificación ya no es únicamente una transacción o dato, sino el sistema que los produce, las reglas que determinan su registro y los controles que garantizan su fiabilidad.**

2.2. Mayor exigencia al auditor.

La facilidad de acceso a un gran volumen de información

6 Párrafos A59 y A62–A63.

digital aumenta el riesgo de que los auditores accedan inadvertidamente a información poco fiable para usarla como evidencia de auditoría. Por este motivo el nuevo ED-ISA-500 es mucho más exigente con el auditor ya que el requerimiento 11 señala expresamente que "Al diseñar y realizar procedimientos de auditoría …, el auditor **deberá evaluar** la relevancia y fiabilidad de la información destinada a utilizarse como evidencia de auditoría.

Al realizar esta evaluación, el auditor deberá considerar: (a) La fuente de la información; y (b) Los **atributos de fiabilidad** que sean significativos en las circunstancias para cumplir la(s) finalidad(es) prevista(s) de los procedimientos de auditoría."

La actual NIA-ES 500 (2024) señala en su apartado 7 que "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…"

Vemos como se pasa de un vago "considerará" a un mucho más exigente "deberá evaluar", lo que inevitablemente supone un mayor esfuerzo de auditoría, que se detalla en nuevos apartados de la guía de aplicación de la norma. Una evaluación es un juicio profesional que requiere que el auditor llegue a una conclusión específica sobre un asunto, con lo que se pretende aumentar la calidad de la evidencia de auditoría obtenida.

2.3. Finalidad prevista de los procedimientos de auditoría.

La actual NIA-ES 500 (2024) señala escuetamente en su apartado 6 que "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".

El nuevo borrador ED-ISA-500 es mucho más detallado al regular el *Diseño y realización de procedimientos de auditoría para obtener evidencia adecuada y suficiente*, y en sus apartados 9 y 10 señala:

> *"9. Para obtener evidencias de auditoría adecuadas y suficientes, el auditor deberá diseñar y realizar procedimientos de auditoría:*
> *(a) De una manera que **no esté sesgada** hacia la obtención de evidencia de auditoría que sea corroborativa, ni hacia excluir evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria; y*
> *(b) Que su naturaleza, el momento de realización y su extensión sean apropiados en las circunstancias para proporcionar evidencia de auditoría que cumpla(n) **la(s) finalidad(es) prevista(s) de dichos procedimientos de auditoría.***
> *10. Si el auditor utiliza un procedimiento de auditoría para más de una finalidad, evaluará si la evidencia obtenida cumple con cada finalidad prevista de los procedimientos de auditoría."*

Se le da mucho más énfasis que en la actual NIA a la expresión «**finalidad(es) prevista(s) de los procedimientos de auditoría**», que pretende centrar al auditor en la importancia de una finalidad o finalidades al diseñar y realizar procedimientos de auditoría para obtener evidencias de auditoría adecuadas y suficientes. Además, se reconoce que un procedimiento de auditoría puede tener más de una finalidad, o que una combinación de procedimientos de auditoría puede diseñarse y realizarse según las circunstancias para lograr una única finalidad o varias diferentes.

En el párrafo A16 de la ED-ISA-500 se explica que la **naturaleza de un procedimiento de auditoría se caracteriza por su finalidad** (por ejemplo, identificar y valorar RIM, detectar incorrecciones materiales a nivel de afirmación u obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles) **y su tipo** (por ejemplo, inspección, observación, consulta, confirmación, recálculo, reinterpretación o procedimiento analítico).

Alguna(s) de las finalidades están establecidas de un modo general en otras NIA, como se resume en la tabla siguiente:

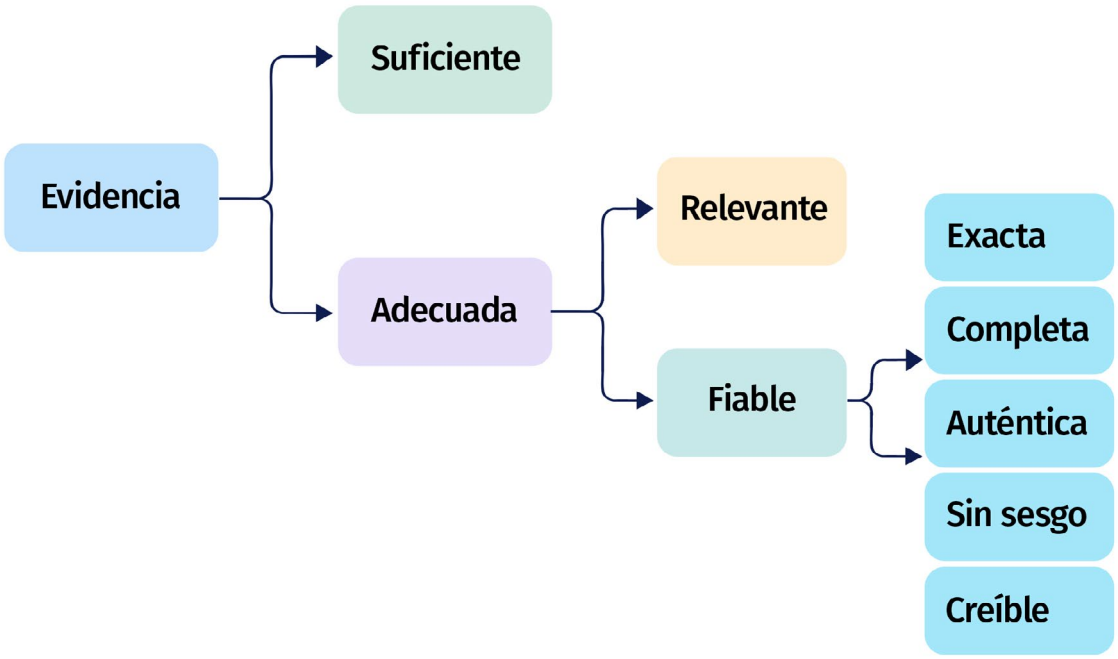
Finalidad de los procedimientos de auditoría	Procedimientos de valoración de riesgos	Procedimientos posteriores de auditoría		Otros procedimientos de auditoría
		Pruebas de controles	Procedimientos sustantivos	
	Identificar y valorar los RIM, ya sea por fraude o error, a nivel de estados financieros y afirmaciones.	Obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles.	Detectar incorrecciones materiales a nivel de afirmación.	Evaluar la relevancia y fiabilidad de la información destinada a utilizarse como evidencia de auditoría.

2.4. Nuevos atributos de la fiabilidad de la información destinada a utilizarse como evidencia de auditoría.

La ED-ISA-500 refuerza la exigencia de evaluar la fiabilidad de la información destinada a utilizarse como evidencia, considerando la fuente de la información y los nuevos atributos de la fiabilidad que sean significativos en las circunstancias, que el auditor debe evaluar. Estos atributos de la fiabilidad son:

Exactitud	La información está libre de errores en su reflejo de las condiciones, eventos, circunstancias, acciones u omisiones subyacentes, incluyendo el reflejo del período de tiempo o punto en el tiempo adecuado atribuible a las condiciones o eventos.
Completitud	La información refleja todas las condiciones subyacentes, eventos, circunstancias, acciones u omisiones.
Autenticidad	La información ha sido generada o proporcionada por una fuente autorizada para hacerlo, y la información no ha sido alterada de manera que la haga no adecuada para la auditoría.
Ausencia de sesgo	La información está libre de sesgos intencionados y no intencionados en su reflejo de las condiciones subyacentes, los eventos, las circunstancias, las acciones o las omisiones.
Credibilidad	La fuente de la información tiene la competencia y la capacidad para generar la información con el nivel de calidad requerido, y se puede confiar en ella.

Esquemáticamente, los atributos de la evidencia, en la nueva norma son:



Se aclara el trabajo de auditoría necesario para evaluar la información como fiable, lo que incluye realizar procedimientos para abordar la autenticidad de la información cuando el auditor considera que el atributo de **autenticidad** es significativo en las circunstancias[7].

7 Véanse los párrafos 11, 13 y A46–A50 de ED-ISA-500 (2026).

La IAASB considera que, aunque todos los atributos de fiabilidad sean aplicables de alguna manera a la información evaluada, su importancia para la evaluación de fiabilidad del auditor varía en función de su significatividad para la(s) finalidad(es) prevista(s) de los procedimientos de auditoría planificados del auditor. Considerar qué atributos de la fiabilidad son **significativos en las circunstancias** de cada auditoría es una cuestión de juicio profesional y se establecen factores que el auditor puede considerar al emitir dicho juicio profesional.

Para no crear una carga innecesaria para los auditores en la evaluación de la fiabilidad de la información, se aclara que no es necesario que el auditor evalúe todos los atributos de fiabilidad para cumplir los requerimientos 11 y 13 de la ED-ISA-500 y que la lista de atributos no se debe utilizar como una lista de verificación[8].

Algunos de los **factores sobre los atributos de la fiabilidad**, que el auditor debe considerar en cada caso, según las circunstancias y su significatividad son:

- La naturaleza y la fuente de la información.
- Los **controles** sobre la preparación y el mantenimiento de la información, incluyendo cuándo la fiabilidad de la información destinada a usarse como evidencia de auditoría depende de la eficacia operativa continuada de los controles que respaldan la integridad de la información, incluidos los controles generales de TI.
- Cómo ha sido obtenida la información por el auditor y en qué forma, por ejemplo, si la información fue obtenida directa o indirectamente por el auditor.
- Si la información está destinada a ser utilizada por el auditor para realizar procedimientos de auditoría posteriores, la naturaleza de los riesgos valorados de incorrección material, incluyendo los motivos de la valoración, y las afirmaciones relevantes.
- Si la información parece corroborar o contradecir las afirmaciones de la dirección.
- El grado de cambio respecto a auditorías previas. Por ejemplo, cambios en la forma en que se ha preparado la información o cambios en los controles subyacentes.
- Las implicaciones del fraude real o sospechoso identificado durante la auditoría.

2.5. Importancia de los controles existentes en la evaluación de la fiabilidad de la información.

De acuerdo con la norma propuesta, la evaluación del auditor sobre la fiabilidad de la información destinada a utilizarse como evidencia de auditoría incluirá[9]:

(a) ***Identificar controles que aborden la fiabilidad de dicha información, evaluar su diseño, determinar si han sido implementados y probar su eficacia operativa****; o*

(b) *Realizar otros procedimientos de auditoría para evaluar la fiabilidad de dicha información.*

Actualmente todas las entidades públicas de tamaño mediano o grande soportan su gestión mediante cada vez más complejos sistemas de información y la administración electrónica ha conllevado la desaparición del soporte papel y en consecuencia toda la información (datos, documentación) que examinan los auditores solo está en formato digital. Este proceso ha estado aparejado con el crecimiento masivo de la información digital que se utiliza en la gestión pública que los auditores deben considerar y en su caso evaluar y analizar.

Esta realidad, evidente, ha ocasionado una transformación profunda en cómo los auditores deben obtener la (masiva) información/datos que van a utilizar como evidencia de auditoría, qué procedimientos y herramientas deberán utilizar para ello, y qué procedimientos deben realizar para evaluar su fiabilidad y sus atributos.

Dadas las características, naturaleza digital y gran volumen, de la información destinada a usarse como evidencia de auditoría, para el auditor no bastará con procedimientos sustantivos y, en general, **será necesario revisar los controles que abordan la fiabilidad de esa información**. Pueden incluir controles sobre la información financiera, la información operativa y la no financiera. Algunos de estos pueden ser los mismos controles que el auditor debe conocer y evaluar su diseño e implementación como parte del conocimiento del componente de actividades de control conforme a la NIA-ES 315 Revisada, pero puede haber otros controles que abordan de forma específica aspectos relativos a la fiabilidad de la información.

8 Párrafo A28 de ED-ISA-500.

9 Apartado 13 de la ED-ISA-500.

La decisión del auditor de **identificar controles** que aborden la fiabilidad de la información destinada a usarse como evidencia de auditoría, **evaluar su diseño, determinar si han sido implementados y probar su eficacia operativa** es cuestión de juicio profesional y puede verse afectada por cuestiones como:

- El grado en que la fiabilidad de la información destinada a utilizarse como evidencia de auditoría depende de la eficacia operativa continuada de esos controles.
- Si probar controles es un medio eficaz y eficiente para obtener evidencia de auditoría sobre la fiabilidad de la información.
- El nivel y la complejidad de la automatización en el procesamiento de transacciones, informes generados por sistemas utilizados en el procesamiento de información e interfaces empleadas en el sistema.
- La complejidad de los sistemas informáticos que procesan o almacenan información.
- Si los controles abordan adecuadamente los riesgos relacionados con el volumen y la complejidad de la información en formato digital que procesa el sistema de información, incluyendo cómo se introduce la información en el sistema (por ejemplo, si los datos se interconectan automáticamente desde otros sistemas), y si los registros contables u otra información se almacenan en formato digital y la ubicación de los datos almacenados.
- Si los controles abordan adecuadamente los riesgos relacionados con el uso de tecnologías avanzadas por parte de la dirección para preparar y mantener la información en el proceso de elaborar la información financiera (cuentas anuales).

Si la fiabilidad de la información depende de la eficacia operativa continuada de los controles, el auditor **no podrá** utilizar la información como evidencia de auditoría, si:

- El auditor no puede obtener evidencia de auditoría que indiquen que dichos controles funcionan eficazmente;
- No existen controles alternativos que aborden la fiabilidad de la información; o
- La fiabilidad de la información no puede establecerse realizando otros procedimientos.

En tales circunstancias, el auditor evaluará las implicaciones para la auditoría y si procede una limitación al alcance.

2.6. Interrelación de la suficiencia, la adecuación y el carácter convincente de la evidencia de auditoría.

El borrador ED-ISA-500 incluye las definiciones de «adecuación» y de «suficiencia» y aclara su relación con la noción de evidencia de auditoría "**de carácter convincente**".

La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría que respalda las conclusiones que forman la base de la opinión del auditor. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria se ve afectada por la valoración del auditor sobre los riesgos de incorrección material (cuanto mayor sean los riesgos valorados, probablemente se requieran más evidencias de auditoría) y también por su calidad (cuanto mayor sea la calidad, menos evidencia se puede requerir). Se puede obtener evidencia adicional de auditoría aumentando la extensión de los procedimientos de auditoría realizados, realizando diferentes tipos de procedimientos o solicitando evidencia de auditoría de distintas fuentes. Sin embargo, obtener más evidencia de auditoría no compensa su baja calidad.

La **adecuación** es la medida de la calidad de la evidencia de auditoría para proporcionar apoyo a las conclusiones que constituyen la base de la opinión del auditor. **Depende de la relevancia y fiabilidad** de la información destinada a utilizarse como evidencia, así como de la eficacia del diseño de los procedimientos de auditoría y de la aplicación de dichos procedimientos por parte del auditor.

Según la NIA-ES 330 (2024), para el diseño de los procedimientos posteriores de auditoría que han de ser aplicados, el auditor obtendrá evidencia de auditoría **más convincente** cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor (apartado 7b). Además, señala que, 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** (apartado 9).

Por su parte, la NIA-ES 200 (2024) señala que una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea **más convincente que concluyente** (apartado 5).

Pero ni la NIA-ES 200 (2024) ni la NIA-ES 330 (2024) definen el concepto "convincente" en relación con la evidencia de auditoría. La NIA-ES 500 (2024) ni siquiera menciona el término "convincente".

La IAASB ha introducido el concepto "convincente" en el ED-ISA-500, **pero no una definición** del término. Se han añadido los párrafos A10–A12 **para describir y explicar ese concepto** en el contexto de su interrelación con la suficiencia y adecuación de la evidencia auditada, incluyendo factores que pueden afectar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría, y por tanto su **carácter convincente**.

Señala (apartado A10) que "la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas y, en conjunto, afectan al carácter convincente de la evidencia de auditoría, a la luz de los riesgos valorados de incorrección material y las afirmaciones relevantes. La información que es más relevante y fiable normalmente es de mayor calidad y, por tanto, puede proporcionar evidencia de auditoría de mayor calidad. Si la evidencia de auditoría es de mayor calidad, el auditor puede determinar que es suficiente para proporcionar **evidencia convincente** que respalde las conclusiones que fundamentan la opinión del auditor. Alternativamente, cuando la evidencia de auditoría es de menor calidad, el auditor puede determinar que se necesita evidencia adicional para obtener evidencia convincente que respalde sus conclusiones. Sin embargo, aumentar la cantidad de evidencia de auditoría realizando el mismo tipo de procedimientos puede no proporcionar evidencia más convincente en todas las circunstancias".

2.7. Conclusión del auditor sobre la suficiencia y adecuación de la evidencia.

Actualmente el tratamiento al respecto está recogido en los apartados 26-27 y A64 de la NIA-ES 330 (2024), donde se establece que "El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada" y en el apartado A64 se señalan los factores que influyen en el juicio del auditor al respecto.

La actualización de las NIA elimina ese aspecto de la NIA 330 y lo traslada a la NIA 700, con la siguiente propuesta de nuevo requerimiento:

El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Al hacerlo, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría obtenida, incluyendo la evidencia que sea consistente o inconsistente con otras pruebas de auditoría, independientemente de si parece corroborar o contradice las afirmaciones de los estados financieros.

2.8. Otros cambios relacionados con la tecnología.

El auditor puede realizar procedimientos de auditoría manualmente o **utilizar herramientas tecnológicas**, individualmente o en combinación entre sí, **para obtener evidencia de auditoría**.

En algunas circunstancias, el uso de una herramienta tecnológica puede ser más eficaz o puede proporcionar evidencia de auditoría **más convincente**, o puede ser necesario porque puede no ser posible o practicable realizar un procedimiento de auditoría manualmente. Por ejemplo, el uso de herramientas tecnológicas puede:

- Ser más efectivo en el análisis, procesamiento, organización, estructuración o presentación de grandes volúmenes de información.
- Permitir al auditor obtener una comprensión más detallada o profunda sobre las características o la composición de una población de transacciones.
- Proporcionar evidencia de auditoría más convincente ayudando al auditor a aplicar un procedimiento de auditoría a toda una población de ítems o gestionar el riesgo de muestreo de manera más eficaz.
- Ayudar al auditor a evaluar críticamente la evidencia de auditoría de múltiples fuentes dentro y fuera de la entidad.

3. A modo de conclusión.

3.1. La tecnología y el auditor.

Los borradores de NIA analizados van en la línea iniciada por la NIA 315 Revisada y que está recogida en el conjunto de GPF-OCEX.

La reforma propuesta enfatiza en la imperiosa necesidad de que los auditores y las organizaciones auditoras adquieran capacidades (recursos humanos y tecnológicos) para abordar con garantías de calidad las auditorías en entornos basados de forma fundamental en la utilización de la tecnología, cada vez más compleja e interconectada, que requerirá en muchos casos la utilización de herramientas tecnológicas y la colaboración de expertos en auditoría de sistemas de información.

Como señalan en un reciente artículo Hatem y Rejón[10], **la auditoría de sistemas deja de ser un complemento opcional y pasa a ser condición para la obtención de evidencia, lo que exige equipos capaces de entender los sistemas que auditan tan bien como antes entendían los documentos que verificaban, y una vigilancia activa frente a la tentación de confundir sofisticación tecnológica con fiabilidad**.

3.2. Situación de los OCEX ante esta reforma.

Solo realizaré unos breves comentarios sobre la situación en la que se encuentran los OCEX en la materia tratada en estas líneas.

En 2021 ASOCEX acordó adoptar con carácter general las NIA-ES-SP, sin perjuicio de que en determinados casos y circunstancias se considerara conveniente sustituirlas o complementarlas con las GPF-OCEX. Esto ha permitido que el cuerpo normativo de los OCEX formado por el conjunto de NIA-ES-SP y GPF-OCEX estuviera muy alineado con los más recientes pronunciamientos de la IAASB. Por ejemplo, la GPF-OCEX 1315 Revisada aprobada en 2022 es el equivalente (al 100%) de la NIA-ES 315 Revisada de 2021. Esta NIA todavía está pendiente de adaptar al sector público por la IGAE en el momento de redactar estas líneas.

Por otra parte, aunque la NIA-ES-SP 1500 es aplicable a los OCEX, muchas de las novedades que introduce el ED-ISA-500 ya están recogidas en las GPF-OCEX 1503/5371/5381. Lo mismo se puede afirmar respecto de la importantísima ED-ISA-330, cuyas principales novedades están ya contempladas en buena medida en las GPF-OCEX 5330/5340/5371/5381.

En resumen, los OCEX disponen de las GPF-OCEX que están actualizadas y alineadas con las mejores prácticas internacionales en materia de auditoría y contemplan el impacto de la tecnología en nuestro trabajo.

Respecto de los especialistas en auditoría de sistemas de información, la situación en los OCEX es desigual. Algunos OCEX disponen en su plantilla de este tipo de especialistas, pero otros no, por lo que resulta recomendable que todas las instituciones de control reevalúen su situación al respecto.

4. Bibliografía.

Exposure Draft for the Audit Evidence and Risk Response Project Overall, IAASB, Agosto 2026.

Exposure Draft, ED-500 (2026) Audit Evidence, IAASB, Agosto 2026.

Evidencia de Auditoría y Respuesta a los Riesgos. Líneas maestras de la modificación de las ISA 330, 500 y 520, Rodríguez Alcocer, Luis Miguel, Técnica Contable y Financiera, nº 99, septiembre 2026.

Implicaciones prácticas de la revisión del paquete AERR del IAASB (ISA 330, 500 y 520), Hatem Ortega, Omar y Rejón López, Manuel, Técnica Contable y Financiera, nº 99, septiembre 2026.

10 Implicaciones prácticas de la revisión del paquete AERR del IAASB (ISA 330, 500 y 520), Hatem y Rejón.