

EVIDENCIA DE AUDITORIA **(NIA-ES 501)**

La NIA-ES 501 *“Evidencia de Auditoría. Consideraciones específicas para determinadas áreas”* establece requerimientos específicos y adicionales respecto a la norma general sobre evidencia de auditoría NIA-ES 500 y la NIA-ES 330.

La normativa anterior ya incorporaba una norma de auditoría sobre el particular, denominada Norma Técnica de Auditoría sobre *“Evidencia de Auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”* que abordaba los mismos temas, excepto el de Información por segmentos que sí incorpora ésta que se presenta.

De acuerdo a la NIA-ES 501, el auditor debe considerar determinados aspectos específicos en las áreas de existencias, litigios y reclamaciones e información por segmentos presentada y revelada por la entidad auditada, de cara a que la evidencia obtenida en las mismas sea suficiente y adecuada para permitirle alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Básicamente las cuestiones específicas que trata la norma son los recuentos físicos y sus peculiaridades en el caso de existencias, la identificación de litigios y reclamaciones y la comunicación con los asesores jurídicos externos de la entidad en el caso de reclamaciones y litigios, y el conocimiento y análisis de los métodos utilizados por la dirección de la entidad en la elaboración de la información, en el caso de la Información por segmentos.

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

1.- Introducción

La NIA-ES 501 se encuentra encuadrada en el Bloque cuarto de las NIA-ES relativo a Evidencia de Auditoría y trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con las NIA-ES 330, 500 y otras, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.

2.- Objetivo

El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre:

- la realidad y estado de las **existencias**;

- la totalidad de los **litigios y reclamaciones** en los que interviene la entidad; y
- la presentación y revelación de la **información por segmentos** de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

3.- Requerimientos

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

3.1 Existencias: Si las existencias son materiales, el auditor obtendrá evidencia suficiente y adecuada con respecto a su realidad y estado mediante:

- (a) su presencia en el recuento físico de las existencias; y
- (b) aplicando procedimientos de auditoría sobre los registros finales de existencias con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados del recuento.

Si el recuento se ha realizado en una fecha distinta a la de los estados financieros, el auditor aplicará procedimientos de auditoría adicionales a los indicados con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones.

Si el auditor no puede presenciar el recuento físico, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio; en el caso de que no sea factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos alternativos de auditoría y si no es posible hacerlo, emitirá una opinión modificada en su informe de auditoría.

En relación con las existencias custodiadas y controladas por un tercero, si son materiales, el auditor obtendrá evidencia de auditoría mediante solicitud de confirmación al tercero y/o la inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría que sean adecuados a las circunstancias.

3.2 Litigios y reclamaciones: El auditor diseñará y aplicará, entre otros, los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y reclamaciones que puedan afectar a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material:

- (a) indagaciones ante la dirección y, en su caso, otras personas de la entidad;
- (b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y
- (c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Además, el auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas en las que se indique que se han revelado al auditor y se han contabilizado e informado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.

Si el auditor valora que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones, solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad.

El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría si la dirección rehúsa dar permiso para comunicarse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si estos rehúsan comunicarse con él y no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

3.3 Información por segmentos: El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable, mediante:

- (a) la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos; y
- (b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

4.- Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

4.1 Existencias (A1 a A16)

La presencia en el recuento físico de existencias conlleva la inspección de las existencias para determinar su realidad y evaluar su estado, la observación del cumplimiento de las instrucciones de la dirección y la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la fiabilidad de los procedimientos de recuento de la dirección.

Entre las cuestiones relevantes a tener en cuenta en la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias se incluyen las siguientes:

- Los riesgos de incorrección material y la naturaleza del control interno relacionados con las existencias;
- El establecimiento de procedimientos e instrucciones adecuadas para el recuento físico, así como de registro y control de los resultados del recuento y el momento de su realización;
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente;
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, la importancia relativa de estas y los riesgos de incorrección material correspondientes a las distintas ubicaciones; y
- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor.

La observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría sobre si las instrucciones y procedimientos de recuento de la dirección se han diseñado y aplicado adecuadamente.

Por otra parte, la inspección de las existencias facilita al auditor la determinación de su realidad y la identificación de existencias obsoletas, dañadas o antiguas; y la realización de pruebas de recuento proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.

La eficacia del diseño, de la implementación y del mantenimiento de los controles sobre las variaciones de existencias, determina si es adecuada, a efectos de la auditoría, la realización del recuento físico de existencias en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros.

Cuando se utiliza un sistema de inventario permanente, pueden identificarse diferencias entre los registros de este sistema y las cantidades de existencias físicas reales en ese momento. Esto puede indicar que los controles sobre las variaciones de las existencias no están operando eficazmente.

La dificultad, el tiempo o el coste que implique, en sí mismo, no es un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos. En algunos casos, en los que no sea factible la asistencia a los recuentos de existencias, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior o de la compra anterior al recuento de determinadas partidas de inventario, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias.

En el caso de existencias custodiadas o controladas por un tercero, y cuando se obtenga información que origine dudas sobre la integridad y objetividad del tercero, el auditor puede considerar adecuado aplicar otros procedimientos de auditoría en lugar de, o además de confirmar con el tercero. Ejemplos de estos procedimientos pueden ser:

- La asistencia al recuento físico realizado por el tercero;
- La obtención de un informe de otro auditor sobre la adecuación del control interno del tercero;
- La inspección de la documentación relativa a las existencias que obren en poder de terceros; y
- La solicitud de confirmación de terceros, cuando las existencias se hayan ignorado.

4.2 Litigios y reclamaciones (A17 a A25)

La comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad, facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si se conocen los litigios y reclamaciones potencialmente materiales, así como sobre si las estimaciones de la dirección sobre las implicaciones financieras, incluidos los costes, son razonables.

En algunos caso el auditor puede intentar ponerse en contacto con los asesores jurídicos externos de la entidad mediante una carta de indagación general para que le informen acerca de cualquier litigio o reclamación de la que tengan conocimiento, junto con su valoración técnica y una estimación de las implicaciones financieras incluidos los costes.

Si se considera poco probable que los asesores jurídicos externos de la entidad respondan a una carta de indagación general, el auditor puede intentar establecer una comunicación directa mediante una carta con cuestiones específicas, en la que se incluyan una lista de litigios y reclamaciones, la valoración realizada por la dirección de los mismos y una solicitud a los asesores jurídicos externos para que confirmen la valoración realizada por la dirección.

En determinadas ocasiones, el auditor puede considerar necesario reunirse con los asesores jurídicos externos. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando considera que la cuestión constituye un riesgo significativo, la cuestión es compleja, o existen desacuerdos entre estos y la dirección de la entidad.

4.3 Información por segmentos (A26 a A27)

Dependiendo de las circunstancias, ejemplos de cuestiones que pueden ser relevantes para la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para determinar la información por segmentos, son los siguientes:

- Ventas, transferencia y cargos entre segmentos y la eliminación de cantidades entre ellos;
- Comparaciones con presupuesto y otros resultados previstos;
- La distribución de activo y costes entre segmentos; y
- La congruencia con períodos anteriores y la adecuación de la información revelada con respecto a las incongruencias.

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

La NIA-ES 501 establece consideraciones específicas para obtener evidencia de auditoría en las áreas de existencias, litigios y reclamaciones y revelación de información por segmentos cuando la entidad auditada está obligada a ello.

La nueva norma es algo más detallada y extensa e incorpora como novedad respecto a la anterior las consideraciones específicas a tener en cuenta en la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la información por segmentos, sin embargo no incluye consideraciones que, aunque brevemente, sí hacía la anterior NTA en relación con la valoración y desglose de Inmovilizaciones Financieras.

7.- Aplicación práctica de la NIA-ES 501

En la aplicación práctica de esta NIA-ES es necesario recordar que las áreas fundamentales que abarca la misma ya se encontraban recogidas en la normativa anterior y que su contenido no difiere de forma significativa con esta última. Las líneas de actuación del auditor más importantes propuestas en esta NIA-ES ya estaban incorporadas en la Normas Técnica sobre Evidencia de Auditoría, Consideraciones adicionales en determinadas áreas.

De acuerdo con la NIA-ES, adicionalmente será necesario tener en cuenta el requerimiento y guía de aplicación sobre información por segmentos, no incluida en la Norma Técnica anterior.

Por lo tanto, la aplicación de la NIA-ES 501 no debería representar una modificación sustancial en el trabajo del auditor en esta área respecto a la práctica anterior.

8.- Normativa de referencia

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

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- NIA ES 500 Evidencia de auditoría.
- NIA-ES 505 Confirmaciones externas
- NIA-ES 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información financiera a revelar.
- NIA-ES 600 Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
- NIA-ES 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor.
- NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.

CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE