

NIA-ES 501. EVIDENCIA DE AUDITORÍA-CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

Jorge Alonso Senent

*Profesor de la UDIMA y del CEF
Auditor de Cuentas*

EXTRACTO

La adopción de las Normas Internacionales de Auditoría en España implica la instauración de un marco normativo internacional de calidad y supone un punto de inflexión en la regulación de la profesión de auditoría en nuestro país. En este artículo he realizado una aproximación a los aspectos de la NIA 501, la cual establece consideraciones adicionales a las establecidas en la NIA 500 (Evidencia de auditoría), para ayudar al auditor a obtener evidencias respecto a ciertos aspectos específicos de los estados financieros reseñados a continuación:

1. La realidad y el estado de las existencias.
2. Litigios y reclamaciones.
3. Información segmentada.

Palabras claves: auditoría, responsabilidad del auditor, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Técnicas de Auditoría, evidencia, existencias, litigios y reclamaciones e información segmentada.

ISA 501. AUDIT EVIDENCE-SPECIFIC CONSIDERATIONS FOR CERTAIN AREAS

ABSTRACT

The adoption of the International Standards on Auditing in Spain involve the establishment of an international framework for quality, and suppose a turning point in the auditing profession regulation in our country. In this paper, I have made an approach to the different aspects of ISA 501 (Additional Considerations for Specific Items) which sets out guidance additional to the ones in ISA 500 (Audit Evidence) to help auditor to obtain audit evidence with respect to the below certain specific financial statement account balances and disclosures:

1. Physical inventory counting and accuracy.
2. Litigation and claims.
3. Segment information.

Keywords: audit, auditor's responsibilities, International Standards on Auditing, Spanish Auditing Standards, evidence, stocks, litigation and claims and segment information.

Sumario

- I. Introducción
- II. Objetivo, alcance, definiciones y contenido
- III. Ejemplo de enfoque de aplicación de la NIA-ES 501

I. INTRODUCCIÓN

Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) 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 la NIA 330, la NIA 500 (ya tratada en el artículo anterior) y otras NIA aplicables, 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.

II. OBJETIVO, ALCANCE, DEFINICIONES Y CONTENIDO

De manera específica la NIA 501 indica que el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones:

1. La realidad y el estado de las existencias.
2. La totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad.
3. La presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

De esta manera, la NIA aborda cada uno de los puntos anteriores de manera específica. Así, respecto a:

Existencias:

Si las existencias son materiales para los estados financieros, hay que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:

- Presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de:
 - Evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección.
 - Observar la aplicación de los procedimientos de recuento.

- Inspeccionar las existencias.
 - Realizar pruebas de recuento.
- Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias, con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.
 - Si están custodiadas y controladas por un tercero, solicitar confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias y/o inspecciona las existencias o aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente, aplicar procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.

Litigios y reclamaciones:

Hay que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluyendo:

- Indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos.
- Revisión de las actas de reuniones del consejo de administración y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos.
- Revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Si identificamos un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones, solicitar una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad por medio de una carta de indagación («carta de abogados») preparada por la dirección y enviada por nosotros, en la que se solicite que se comuniquen directamente con nosotros. Expresaremos una opinión modificada en el informe de auditoría, si:

- La dirección no nos da permiso para comunicarnos o reunirnos con los asesores jurídicos externos o si estos rehúsan responder adecuadamente a la carta de abogados o se les prohíbe que lo hagan.
- No se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

En cuanto a las **manifestaciones escritas**, habrá que solicitar a la dirección y, cuando proceda, al órgano de administración, manifestaciones escritas de que nos han revelado y se han con-

- Inspeccionar las existencias.
- Realizar pruebas de recuento.
- Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias, con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.
- Si están custodiadas y controladas por un tercero, solicitar confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias y/o inspecciona las existencias o aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente, aplicar procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.

Litigios y reclamaciones:

Hay que diseñar y aplicar procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluyendo:

- Indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos.
- Revisión de las actas de reuniones del consejo de administración y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos.
- Revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Si identificamos un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones, solicitar una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad por medio de una carta de indagación («carta de abogados») preparada por la dirección y enviada por nosotros, en la que se solicite que se comuniquen directamente con nosotros. Expresaremos una opinión modificada en el informe de auditoría, si:

- La dirección no nos da permiso para comunicarnos o reunirnos con los asesores jurídicos externos o si estos rehúsan responder adecuadamente a la carta de abogados o se les prohíbe que lo hagan.
- No se obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

En cuanto a las **manifestaciones escritas**, habrá que solicitar a la dirección y, cuando proceda, al órgano de administración, manifestaciones escritas de que nos han revelado y se han con-

tabilizado y desglosado, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos, cuyos efectos deban considerarse para la preparación de las cuentas anuales.

Información por segmentos:

Hay que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y desglose de la información por segmentos mediante:

- El entendimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos y evaluar si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable y, en su caso, comprobar la aplicación de dichos métodos.
- La aplicación de procedimientos analíticos u otros procedimientos adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

III. EJEMPLO DE ENFOQUE DE APLICACIÓN DE LA NIA-ES 501

Por ejemplo, **en relación con las existencias**, como he indicado anteriormente, esta NIA hace énfasis en que el auditor obtenga evidencia adecuada y suficiente sobre su realidad y estado. La propia NIA indica, en su apartado correspondiente a guías de aplicación, algunos aspectos a considerar para lograr este objetivo que, entre otros, son, literalmente:

- La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.
- Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la dirección relativos a los recuentos físicos de existencias realizados facilita al auditor la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de determinar si los registros de existencias finales de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales de los recuentos de existencias.
- Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, 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. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia.

Como se puede apreciar, la NIA no establece prácticas, en este sentido, dentro del área de existencias, divergentes a las que ya se vienen empleando por parte de los profesionales de la auditoría española.

Podemos ahondar más en el enfoque de la NIA referente a la verificación de la realidad y estado de las existencias, observando el recuento de existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente nuestra visita como auditores; y utilizando técnicas de auditoría informatizadas para comprobar con más detalle la compilación de los recuentos físicos, por ejemplo, con sistemas de muestreo por número de serie de artículo, a fin de realizar pruebas sobre la posibilidad de que se haya omitido o duplicado un artículo.

Obviamente la respuesta a los requerimientos de la NIA en lo tocante a existencias se sustenta en la realización de un adecuado programa de auditoría de existencias. Podemos proponer los siguientes puntos, de mínimos, que hay que contemplar en él para cubrir estos requerimientos:

- Obtener todos los listados de inventario físico, independientemente de que realicemos visita a todos los almacenes/ubicaciones donde se encuentren las existencias.
- Evaluar los listados e instrucciones de recuento, incluyendo los equipos de recuento del personal del cliente.
- Establecer los principales almacenes/ubicaciones en donde realizar el inventario.
- Realizar un recuento físico y contrastarlo con el listado de inventario.
- Seleccionar una muestra de listado y verificarla mediante recuento físico.
- Seleccionar una muestra del recuento del cliente y realizar, de forma independiente, el recuento físico.
- Hacer prueba de control de obsolescencia.
- Conseguir detalles de existencias depositadas en poder de terceros, preferiblemente de forma directa por parte de esos terceros.
- Verificar los cálculos y sumas del inventario y su adecuado reflejo en los registros contables.
- Verificar el sistema de control interno de la compañía en el área de existencias, con especial énfasis en los aspectos relativos a la realización de inventarios, tanto permanentes como puntuales.

tabilizado y desglosado, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos, cuyos efectos deban considerarse para la preparación de las cuentas anuales.

Información por segmentos:

Hay que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y desglose de la información por segmentos mediante:

- El entendimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos y evaluar si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable y, en su caso, comprobar la aplicación de dichos métodos.
- La aplicación de procedimientos analíticos u otros procedimientos adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

III. EJEMPLO DE ENFOQUE DE APLICACIÓN DE LA NIA-ES 501

Por ejemplo, **en relación con las existencias**, como he indicado anteriormente, esta NIA hace énfasis en que el auditor obtenga evidencia adecuada y suficiente sobre su realidad y estado. La propia NIA indica, en su apartado correspondiente a guías de aplicación, algunos aspectos a considerar para lograr este objetivo que, entre otros, son, literalmente:

- La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.
- Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la dirección relativos a los recuentos físicos de existencias realizados facilita al auditor la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, con el fin de determinar si los registros de existencias finales de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales de los recuentos de existencias.
- Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, 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. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia.

Como se puede apreciar, la NIA no establece prácticas, en este sentido, dentro del área de existencias, divergentes a las que ya se vienen empleando por parte de los profesionales de la auditoría española.

Podemos ahondar más en el enfoque de la NIA referente a la verificación de la realidad y estado de las existencias, observando el recuento de existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente nuestra visita como auditores; y utilizando técnicas de auditoría informatizadas para comprobar con más detalle la compilación de los recuentos físicos, por ejemplo, con sistemas de muestreo por número de serie de artículo, a fin de realizar pruebas sobre la posibilidad de que se haya omitido o duplicado un artículo.

Obviamente la respuesta a los requerimientos de la NIA en lo tocante a existencias se sustenta en la realización de un adecuado programa de auditoría de existencias. Podemos proponer los siguientes puntos, de mínimos, que hay que contemplar en él para cubrir estos requerimientos:

- Obtener todos los listados de inventario físico, independientemente de que realicemos visita a todos los almacenes/ubicaciones donde se encuentren las existencias.
- Evaluar los listados e instrucciones de recuento, incluyendo los equipos de recuento del personal del cliente.
- Establecer los principales almacenes/ubicaciones en donde realizar el inventario.
- Realizar un recuento físico y contrastarlo con el listado de inventario.
- Seleccionar una muestra de listado y verificarla mediante recuento físico.
- Seleccionar una muestra del recuento del cliente y realizar, de forma independiente, el recuento físico.
- Hacer prueba de control de obsolescencia.
- Conseguir detalles de existencias depositadas en poder de terceros, preferiblemente de forma directa por parte de esos terceros.
- Verificar los cálculos y sumas del inventario y su adecuado reflejo en los registros contables.
- Verificar el sistema de control interno de la compañía en el área de existencias, con especial énfasis en los aspectos relativos a la realización de inventarios, tanto permanentes como puntuales.