

NAGA 501
EVIDENCIA DE AUDITORÍA – CONSIDERACIONES
ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1
Fecha de entrada en vigor	2
Objetivo	3
Requerimientos	
Existencias	4–8
Litigios y reclamaciones	9–12
Información por segmentos	13
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Existencias	A1–A16
Litigios y reclamaciones	A17–A25
Información por segmentos	A26–A27

La Naga 501, Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga 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 Naga 330,¹ la Naga 500² y otras NAGAs 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.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los siguientes asuntos:
 - (a) la realidad y el estado de las existencias,
 - (b) la totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad; y
 - (c) la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Requerimientos

Existencias

4. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:
 - (a) su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de: (Ref.: Apartados A1–A3)
 - (i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la Administración relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (Ref.: Apartado A4)
 - (ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la Administración; (Ref.: Apartado A5)
 - (iii) inspeccionar las existencias; y (Ref.: Apartado A6)

¹ NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*.

² NAGA 500, *Evidencia de auditoría*.

- (iv) realizar pruebas de recuento; y (Ref.: Apartados A7–A8)
 - (b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.
5. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente a los procedimientos requeridos en el apartado 4, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros. (Ref.: Apartados A9–A11)
 6. Si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, deberá realizar u observar recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio.
 7. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor deberá aplicar procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor deberá expresar una opinión modificada en el informe del auditor, de conformidad con la Naga 705 (Revisada).³ (Ref.: Apartados A12–A14)
 8. Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:
 - (a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad. (Ref.: Apartado A15)
 - (b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref.: Apartado A16)

Litigios y reclamaciones

9. El auditor deberá 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 representación incorrecta material, incluidos los siguientes: (Ref.: Apartados A17–A19)
 - (a) indagaciones ante la Administración y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;
 - (b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno corporativo de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y

³ NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*.

(c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos. (Ref.: Apartado A20)

10. Si el auditor evalúa que existe un riesgo de representación incorrecta material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por otras NAGAs, el auditor deberá solicitar una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor deberá llevar a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la Administración y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias o la organización profesional de abogados correspondiente prohíben una comunicación directa de los asesores jurídicos externos de la entidad con el auditor, éste deberá aplicar procedimientos de auditoría alternativos. (Ref.: Apartados A21–A25)

11. Si:

- (a) la Administración rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si éstos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y
- (b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

el auditor deberá expresar una opinión modificada en el informe del auditor, de conformidad con la Naga 705 (Revisada).

Representaciones escritas

12. El auditor deberá solicitar a la Administración y, cuando proceda, a los responsables del gobierno corporativo de la entidad, que proporcionen representaciones escritas de que se han revelado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos debieran considerarse para la preparación de los estados financieros.

Información por segmentos

13. El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable mediante: (Ref.: Apartado A26)

- (a) la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la Administración para la determinación de la información por segmentos; y (Ref.: Apartado A27)
 - (i) la evaluación de si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de preparación y presentación de

- información financiera aplicable; y
- (ii) en su caso, la comprobación de la aplicación de dichos métodos; y
- (b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref.: Apartado 4(a))

- A1. La Administración habitualmente establece procedimientos de acuerdo con los cuales se realiza un recuento físico de existencias al menos una vez al año con el fin de que sirvan de base para la preparación de los estados financieros y, en su caso, para determinar la fiabilidad del sistema de inventario permanente de la entidad.
- A2. La presencia en el recuento físico de existencias conlleva:
- la inspección de las existencias para determinar su realidad y evaluar su estado, así como la realización de pruebas de recuento;
 - la observación del cumplimiento de las instrucciones de la Administración y la aplicación de procedimientos para el registro y control de los resultados del recuento físico de existencias; y
 - la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la fiabilidad de los procedimientos de recuento de la Administración.

Dichos procedimientos pueden servir como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, en función de la evaluación del riesgo realizada por el auditor, del enfoque esperado y de los procedimientos específicos llevados a cabo.

- A3. Entre los asuntos relevantes para la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta Naga) se incluyen, por ejemplo:
- Los riesgos de representación incorrecta material relacionados con las existencias.
 - La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
 - Si cabe esperar que sean establecidos procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
 - La oportunidad de realización del recuento físico de las existencias.
 - Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
 - Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, la importancia relativa de las existencias y los riesgos de representación incorrecta material

correspondiente a las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia.⁴

- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La Naga 620⁵ trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la Administración (Ref.: Apartado 4(a)(i))

A4. A la hora de evaluar las instrucciones y los procedimientos de la Administración con respecto al registro y control del recuento físico de existencias se determinará, entre otras cosas, si tales instrucciones y procedimientos tratan, por ejemplo, de:

- La realización de actividades de control adecuadas, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.
- La identificación exacta de la fase en la que se encuentra el trabajo en curso, de las partidas de lenta rotación, obsoletas o dañadas, así como de existencias que son propiedad de un tercero; por ejemplo, existencias en consignación.
- En su caso, los procedimientos utilizados para estimar cantidades físicas, como los que pueden resultar necesarios para estimar la cantidad física de reservas de carbón.
- El control del movimiento de las existencias entre las distintas áreas, así como del envío y recepción de existencias antes y después de la fecha de corte.

Observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la Administración (Ref.: Apartado 4(a)(ii))

A5. La observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la Administración, por ejemplo, de los que están relacionados con el control de los movimientos de las existencias antes, durante y después del recuento, facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría sobre si las instrucciones y los procedimientos de recuento de la Administración se han diseñado e implementado adecuadamente. Adicionalmente, el auditor puede obtener copias de la información de corte, como detalles del movimiento de existencias, que le faciliten la aplicación de procedimientos de auditoría en una fecha posterior sobre la contabilización de dichos movimientos.

⁴ Eliminado en versión original en Inglés.

⁵ NAGA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor.*

Inspección de las existencias (Ref.: Apartado 4(a)(iii))

- A6. La inspección de las existencias, al presenciar un recuento físico, facilita al auditor la determinación de su existencia física (aunque no necesariamente de su propiedad) y la identificación, por ejemplo, de existencias obsoletas, dañadas o antiguas.

Realización de pruebas de recuento (Ref.: Apartado 4(a)(iv))

- A7. La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la Administración, y localizando en los registros de recuento de la Administración elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.
- A8. Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la Administración 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.

Recuento físico de existencias realizado en una fecha distinta a la de los estados financieros (Ref.: Apartado 5)

- A9. 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 Administración 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 Naga 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia.⁶
- A10. Cuando se utiliza un sistema de inventario permanente, la Administración puede realizar recuentos físicos u otras pruebas para determinar la fiabilidad de la información sobre cantidades de existencias incluida en los registros de inventario permanente de la entidad. En algunos casos, la Administración o el auditor pueden identificar diferencias entre los registros de inventario permanente 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.

⁶ NAGA 330, apartados 22-23.

A11. Entre los asuntos relevantes que pueden tenerse en cuenta en el diseño de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las cantidades de existencias entre la fecha (o fechas) del recuento y los registros de existencias finales se incluyen:

- Si los registros de inventario permanente se han ajustado adecuadamente.
- La fiabilidad de los registros de inventario permanente de la entidad.
- Las razones de las diferencias significativas entre la información obtenida durante el recuento físico y los registros de inventario permanente.

La presencia en el recuento físico de existencias no es factible (Ref.: Apartado 7)

A12. En algunos casos, puede no ser factible presenciarse el recuento físico de existencias. Esto se puede deber a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias. Por ejemplo, cuando las existencias se almacenan en un lugar que puede suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, los inconvenientes de carácter general que el asunto cause al auditor no bastan para justificar la decisión del auditor de que su presencia no es factible. Tal como se explica en la Naga 200,⁷ la dificultad, el tiempo o el costo 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, o para que se satisfaga con una evidencia de auditoría menos persuasiva.

A13. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias.

A14. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En estos casos, la Naga 705 (Revisada) requiere que el auditor exprese en el informe del auditor una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance.⁸

Existencias custodiadas y controladas por un tercero

Confirmación (Ref: Apartado 8(a))

A15. La Naga 505⁹ establece requerimientos y proporciona orientaciones para aplicar procedimientos de confirmación externa.

⁷ NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas*, apartado A50.

⁸ NAGA 705 (Revisada), apartado 13.

⁹ NAGA 505, *Confirmaciones externas*.

Otros procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 8(b))

A16. Dependiendo de las circunstancias; por ejemplo, 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 dichos procedimientos incluyen los siguientes:

- La asistencia, o la organización de la asistencia de otro auditor, al recuento físico de existencias realizado por el tercero, si es factible.
- La obtención de un informe de otro auditor, o de un informe del auditor de la entidad prestadora del servicio sobre la adecuación del control interno del tercero, para asegurarse de que el recuento de las existencias se realiza correctamente y que las existencias se custodian de forma adecuada.
- La inspección de la documentación relativa a las existencias que obren en poder de terceros; por ejemplo, recibos de almacenes.
- La solicitud de confirmación de terceros, cuando las existencias se hayan pignorado.

Litigios y reclamaciones

Integridad de los litigios y reclamaciones (Ref.: Apartado 9)

A17. Los litigios y reclamaciones que afectan a la entidad pueden tener un efecto material sobre los estados financieros y, por consiguiente, puede ser requerido revelarlos o contabilizarlos en los estados financieros.

A18. Adicionalmente a los procedimientos identificados en el apartado 9, otros procedimientos aplicables incluyen, por ejemplo, la utilización de información obtenida a través de los procedimientos de evaluación del riesgo realizados como parte de la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno con el fin de facilitar al auditor el conocimiento de los litigios y de las reclamaciones que afectan a la entidad.

A19. La evidencia de auditoría obtenida a efectos de identificar litigios y reclamaciones que puedan dar lugar a un riesgo de representación incorrecta material también puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a otras consideraciones relevantes, como la evaluación o la medición relacionada con litigios y reclamaciones. La Naga 540¹⁰ establece requerimientos y proporciona orientaciones para la consideración por el auditor de litigios y reclamaciones que requieran estimaciones contables o la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

Revisión de las cuentas de gastos jurídicos (Ref: Apartado 9(c))

A20. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede considerar adecuado examinar

¹⁰ NAGA 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*

los documentos fuente correspondientes, tales como facturas de gastos jurídicos, como parte de su revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Comunicación con los asesores jurídicos externos de la entidad (Ref.: Apartados 10–11)

- A21. La comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a si se conocen los litigios y reclamaciones potencialmente materiales, así como sobre si las estimaciones de la Administración sobre las implicaciones financieras, incluidos los costes, son razonables.
- A22. En algunos casos, el auditor puede intentar ponerse en comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad mediante una carta de indagación general. A estos efectos, por medio de una carta de indagación general, se solicita a los asesores jurídicos externos de la entidad que informen al auditor acerca de cualquier litigio o reclamación de los que tengan conocimiento, junto con una evaluación del resultado de los litigios y reclamaciones, así como una estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes.
- A23. Si se considera poco probable que los asesores jurídicos externos de la entidad respondan adecuadamente a una carta de indagación general, por ejemplo, si la organización profesional a la que pertenecen los asesores jurídicos externos prohíbe responder a dicha carta, el auditor puede intentar establecer una comunicación directa mediante una carta de indagación específica. A estos efectos, en una carta de indagación específica se incluyen:
- (a) una lista de litigios y reclamaciones;
 - (b) cuando esté disponible, la evaluación realizada por la Administración del resultado de cada uno de los litigios y reclamaciones identificados, así como la estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes; y
 - (c) una solicitud a los asesores jurídicos externos de la entidad para que confirmen la razonabilidad de las evaluaciones de la Administración y proporcionen al auditor información adicional en el caso de que los asesores jurídicos externos de la entidad consideren que la lista sea incompleta o es incorrecta.
- A24. En determinadas circunstancias, el auditor puede también juzgar necesario reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad para discutir el resultado probable de los litigios o reclamaciones. Este puede ser el caso, por ejemplo, si:
- El auditor determina que el asunto constituye un riesgo significativo.
 - El asunto es complejo.
 - Existe desacuerdo entre la Administración y los asesores jurídicos externos de la entidad.

Por lo general, dichas reuniones requieren la autorización de la Administración y se

celebran con la asistencia de un representante de ella.

- A25. De conformidad con la Naga 700 (Revisada),¹¹ se requiere que el auditor no feche el informe del auditor en fecha anterior a aquella en la que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La evidencia de auditoría sobre el estado de los litigios y reclamaciones en la fecha del informe del auditor puede obtenerse mediante indagaciones ante la Administración, incluidos los asesores jurídicos internos, que sea responsable de los asuntos relevantes. En algunos casos puede ser necesario que el auditor obtenga información actualizada de los asesores jurídicos externos de la entidad.

Información por segmentos (Ref.: Apartado 13)

- A26. Dependiendo del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, la entidad puede requerir o permitir revelar información por segmentos en los estados financieros. La responsabilidad del auditor con respecto a la presentación y revelación de información por segmentos se refiere a los estados financieros tomados como un todo. Por consiguiente, no se requiere al auditor que aplique los procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos presentada por separado.

Conocimiento de los métodos utilizados por la Administración (Ref.: Apartado 13(a))

- A27. Dependiendo de las circunstancias, los siguientes son ejemplos de asuntos que pueden ser relevantes para la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la Administración para determinar la información por segmentos y de si dichos métodos pueden generar información a revelar acorde con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable:

- Ventas, transferencias y cargos entre segmentos, así como la eliminación de cantidades entre segmentos.
- Comparaciones con presupuestos y otros resultados esperados: por ejemplo, el porcentaje de beneficios de la explotación con respecto a las ventas.
- La distribución de activos y costes entre segmentos.
- La congruencia con periodos anteriores y la adecuación de la información revelada con respecto a las incongruencias.

¹¹ NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartado 49.