

**Resolución de 19 de septiembre de 2003, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”**

**(BOICAC 55)**

Las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por [Resolución de 19 de enero de 1991](#), regulan en su sección 2.5 los criterios y normas de obtención de evidencia por el auditor sobre la información contenida en las cuentas anuales objeto de auditoría. En concreto, el apartado 2.5.1 establece: “Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas”.

Los citados criterios y normas sobre obtención de evidencia, incluidos en la mencionada sección 2.5, vienen referidos a la información que con carácter general contienen las cuentas anuales. Sin embargo, y en línea con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, aprobadas por la International Federation of Accountants (IFAC), se ha considerado conveniente complementar dichas normas y criterios sobre obtención de evidencia para los siguientes aspectos concretos: Presencia en el recuento físico de existencias, Indagación sobre litigios y reclamaciones y Valoración y desglose de inmovilizaciones financieras.

A estos efectos, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles de España presentaron ante este Instituto la Norma Técnica de Auditoría sobre “Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”, para su tramitación y sometimiento a información pública, conforme a lo previsto en el [artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas](#).

Por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de septiembre de 2002 (B.O.E., 15- 11-2002) se procedió a efectuar el anuncio de la citada Norma Técnica de Auditoría, la cual fue publicada, a su vez, en el Boletín número 51, de septiembre de 2002, del propio Instituto, para someterla a información pública, de conformidad con lo establecido en el [artículo 5.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas](#).

En dicho trámite se han presentado diferentes alegaciones al texto sometido a información pública, algunos aspectos de las cuales, referidos al epígrafe “Indagación sobre litigios y reclamaciones, una vez sometidas al examen de la Comisión de Auditoría y del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, se han incorporado al texto inicial, sin que supongan una modificación sustancial del contenido de su redacción inicial.

En consecuencia, y de acuerdo con lo establecido en el citado [artículo 5.2 de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas](#), **la Presidencia de este Instituto dispone lo siguiente:**

Una vez superado el trámite de información pública, establecido por la [Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas](#), se acuerda el paso a definitiva de la Norma Técnica de Auditoría sobre “Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas”, incluyendo pequeñas modificaciones de redacción respecto al texto sometido a información pública, y se ordena, asimismo, su publicación íntegra en el “Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas” y la inserción de la oportuna reseña en el “Boletín Oficial del Estado”.

**NORMA TÉCNICA DE AUDITORÍA SOBRE “EVIDENCIA DE AUDITORÍA.  
CONSIDERACIONES ADICIONALES EN DETERMINADAS ÁREAS”**

## INTRODUCCIÓN

1. Las Normas Técnicas de Auditoría sobre la Ejecución del Trabajo regulan, en su sección 2.5, la obtención de evidencia por parte del auditor. En concreto, el [apartado 2.5.1](#) de dichas Normas Técnicas de Auditoría establece que:  
*“Debe obtenerse evidencia suficiente y adecuada, mediante la realización y evaluación de las pruebas de auditoría que se consideren necesarias, al objeto de obtener una base de juicio razonable sobre los datos contenidos en las cuentas anuales que se examinan y poder expresar una opinión respecto de las mismas.”*
2. Asimismo, el párrafo [2.5.23](#) de las citadas Normas Técnicas de Auditoría establece los siguientes métodos de obtener evidencia:  
*“La evidencia de auditoría se obtiene, a través de pruebas de cumplimiento y substantivas, mediante uno o más de los siguientes métodos:*
  - a. *Inspección*
  - b. *Observación*
  - c. *Preguntas*
  - d. *Confirmaciones*
  - e. *Cálculos*
  - f. *Técnicas de examen analítico.”*

## OBJETO

3. El objeto de esta norma es complementar las normas y criterios contenidos en la sección 2.5 de las Normas Técnicas de Auditoría para la obtención de evidencia adecuada de auditoría en los siguientes aspectos:
  - Presencia en el recuento físico de existencias.
  - Indagación sobre litigios y reclamaciones.
  - Valoración y desglose de inmovilizaciones financieras.

## PRESENCIA EN EL RECUESTO FÍSICO DE EXISTENCIAS \_

4. Los sistemas de control interno de las entidades establecen normalmente procedimientos que requieren el recuento físico de las existencias al menos una vez al año, como base para la preparación de las cuentas anuales o como medida para asegurar la fiabilidad de los registros de inventario permanente.
5. Cuando los inventarios sean significativos en el contexto de las cuentas anuales, el auditor debe obtener evidencia adecuada y suficiente de su existencia efectiva y de las condiciones en que se encuentran, presenciando físicamente su recuento, a menos que ello le fuera imposible. Tal presencia permite al auditor la comprobación física, la observación del cumplimiento de los procedimientos establecidos por la entidad para su realización y la obtención de evidencia sobre la fiabilidad de éstos.
6. Si no fuera posible presenciar el recuento de existencias en la fecha programada a causa de circunstancias imprevisibles, el auditor debe efectuar o presenciar algunos recuentos físicos en una fecha alternativa y, cuando fuera necesario, realizar pruebas de las transacciones que hubieran tenido lugar entre ambas fechas.
7. Si no fuera posible presenciar el recuento de existencias, debido a factores tales como la naturaleza y la ubicación, el auditor debe considerar si la realización de procedimientos alternativos le permiten obtener la evidencia de auditoría adecuada y suficiente respecto a la existencia y condición de las existencias físicas que le permitan concluir que no es necesario introducir en su informe de auditoría una limitación al alcance a este respecto. Por ejemplo, podría suministrar este tipo de evidencia el examen de la documentación que soporte las ventas posteriores a la fecha del inventario de partidas adquiridas con anterioridad al mismo.
8. Para planificar su asistencia al inventario físico de las existencias o la aplicación de procedimientos alternativos, el auditor toma en cuenta diversos factores, tales como:
  - La naturaleza de los sistemas contable y de control interno utilizados por la entidad con respecto a las existencias.
  - El riesgo de auditoría y la importancia relativa del área de existencias.
  - La calidad de los procedimientos e instrucciones establecidos por la entidad para la realización del inventario.
  - El momento en que se realiza el inventario físico.
  - Los lugares en los que se lleva a cabo.
  - Si se requiere el apoyo de un experto.
9. Si el número de unidades en existencias se determina mediante recuento físico al

- cierre del ejercicio o rotativamente durante el mismo, el auditor normalmente presenciara los procedimientos de recuento y realizara pruebas de los mismos.
10. Si la entidad utiliza procedimientos para estimar las cantidades físicas, por ejemplo, una pila de carbón, el auditor debe quedar razonablemente satisfecho de la fiabilidad de tales procedimientos.
  11. Cuando las existencias estén situadas en diferentes emplazamientos, el auditor decide a cuál de ellos considera adecuado acudir, teniendo en cuenta la importancia relativa de las correspondientes existencias y la evaluación del riesgo de auditoría de los diferentes ubicaciones.
  12. Asimismo, el auditor revisa las instrucciones de inventario físico establecidas por la entidad para:
    - a) La aplicación de los procedimientos de control establecidos, tales como la recogida y seguimiento de las tarjetas de recuento utilizadas y en blanco, o los relativos a la necesidad de realizar un segundo recuento para ciertas partidas.
    - b) La determinación del grado de avance de los productos en curso de fabricación, así como de la identificación del tratamiento dado a las existencias de lento movimiento, obsoletas y deterioradas o de las que fueran propiedad de terceros (por ejemplo, en depósito).
    - c) Verificar si se han previsto controles adecuados del movimiento de existencias entre diferentes almacenes y dentro del propio almacén, así como sobre el corte de operaciones de entradas y salidas de existencias a la fecha del inventario físico.
  13. Para obtener seguridad de que se aplican correctamente los procedimientos establecidos por la entidad, el auditor observa el desarrollo del inventario por parte del personal de la entidad y realiza un muestreo de los recuentos efectuados. En este muestreo el auditor comprueba la integridad y la corrección de los recuentos, seleccionando partidas concretas tanto a partir de las hojas de recuento como de las propias existencias físicas y determina en qué medida necesita retener copia de las hojas de recuento para comprobación posterior con el listado final de existencias.13.
  14. El auditor también tiene en cuenta los procedimientos de corte de operaciones, incluyendo detalles de los movimientos de existencias inmediatamente antes, durante y después del recuento físico, al objeto de poder comprobar en un momento posterior su correcta contabilización.
  15. Por razones prácticas, el inventario físico puede realizarse en fecha diferente a la de cierre del ejercicio. Ello normalmente sólo resultaría aceptable para el auditor cuando no se hubiera calificado su riesgo de auditoría como alto. En estas circunstancias, el auditor se asegura, mediante la realización de las pruebas oportunas, de que los movimientos de existencias entre una y otra fecha han sido correctamente registrados.
  16. Cuando la entidad utiliza un sistema de inventario permanente para determinar los saldos de cierre del ejercicio, el auditor evalúa, además, si la entidad analiza las causas de las diferencias significativas que puedan producirse entre el inventario físico y los datos registrados en el inventario permanente y si se practican los oportunos ajustes contables.
  17. El auditor comprueba que en el listado final del inventario se refleja adecuadamente el resultado de los recuentos físicos.
  18. Cuando hay existencias bajo custodia y control de terceros, el auditor normalmente obtiene confirmación directa de ellos en cuanto a la cantidad y condición física de las existencias que están en esa situación. Dependiendo de la importancia relativa de las existencias depositadas, el auditor puede también plantearse:
    - La integridad e independencia del tercero en cuestión.
    - Presenciar el inventario físico, o encargar a otro auditor que lo haga por él.
    - Obtener un informe de otro auditor sobre los sistemas contables y de control interno establecidos por los depositarios para asegurar el adecuado recuento y custodia de las existencias.
    - Verificar la documentación de las existencias en poder de terceros, tal como justificantes de recepción en almacén, u obtener confirmaciones de las existencias que hubieran sido entregadas como garantía de alguna operación.

## **INDAGACIÓN SOBRE LITIGIOS Y RECLAMACIONES \_**

19. Los litigios y las reclamaciones en los que puede verse implicada una entidad pueden tener un efecto significativo sobre sus cuentas anuales, lo que supondría el

- oportuno desglose y/o la dotación de la correspondiente provisión.
20. El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría para averiguar la existencia de litigios y reclamaciones contra la entidad que pudieran tener un efecto significativo en las cuentas anuales. Tales procedimientos pueden incluir:
    - Realización de las oportunas preguntas a la dirección de la entidad, incluyendo la obtención de la carta de manifestaciones.
    - Revisión de las actas del órgano de administración y de la correspondencia de la entidad con sus asesores legales.
    - Examen de las cuentas de gastos legales.
    - Utilización de la información de que disponga el auditor en relación con la entidad, incluida la que hubiera podido obtenerse en entrevistas con el departamento de asesoría jurídica.
  21. Cuando se hayan detectado litigios o reclamaciones o si el auditor cree que existen, debe solicitar a la entidad que le ponga en comunicación directa con sus asesores legales, a fin de liberarles del deber de secreto profesional al que éstos se encuentren sujetos. Ello le será útil para obtener evidencia adecuada y suficiente sobre si ha sido informado de los litigios o reclamaciones con posibles efectos significativos y sobre la razonabilidad de las estimaciones que hayan podido realizar los directivos de la entidad sobre sus consecuencias económicas.
  22. La solicitud de información, que debe ser preparada por la entidad auditada y enviada por el auditor, debe pedir al asesor legal que responda directamente al auditor. Cuando se considere poco probable que los asesores respondan a planteamientos generales, la carta normalmente detallará:
    - La lista de litigios y reclamaciones.
    - El desenlace final que prevén los directivos de la entidad, incluyendo su estimación de las consecuencias económicas.
    - La solicitud al asesor legal de que manifieste su juicio sobre la razonabilidad de las evaluaciones y conclusiones de los directivos y de que suministre al auditor información adicional en el caso de que el asesor legal considere que la relación de asuntos facilitada es incompleta o incorrecta.
  23. El auditor considera la situación de los asuntos legales hasta la fecha de su informe. En algunos casos, el auditor podría verse obligado a obtener información más actualizada de los asesores legales de la entidad.
  24. En algunas situaciones, por ejemplo, si el asunto es complejo, o cuando existen desacuerdos entre los directivos y los asesores legales, puede resultar necesario que el auditor se entreviste con estos últimos, al objeto de discutir el resultado previsible de los litigios pendientes. En estos casos, la entrevista debe realizarse con autorización de la dirección de la entidad y preferiblemente en su presencia.
  25. La negativa de la dirección de la entidad a que el auditor se entreviste con sus asesores legales representa una limitación al alcance de la auditoría que normalmente supondrá la emisión de una opinión con salvedades o la denegación de la opinión.

Si el asesor rehusa responder, y el auditor no puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos, evaluará si ello supone una limitación al alcance de la auditoría de la suficiente importancia como para emitir una opinión con salvedades o para denegar la opinión. \_

## **VALORACIÓN Y DESGLOSE DE INMOVILIZACIONES FINANCIERAS \_**

26. Cuando las inmovilizaciones financieras son significativas con respecto a las cuentas anuales, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre su valoración y desgloses en la memoria.
27. Los procedimientos de auditoría relativos a las inmovilizaciones financieras normalmente incluyen evaluar la capacidad de la entidad para mantener las inversiones a largo plazo, así como obtener una confirmación escrita de la dirección de la entidad sobre su intención a este respecto.
28. Otros procedimientos pueden incluir revisar las cuentas anuales de las entidades a que se refieren las inmovilizaciones financieras o el informe de auditoría correspondiente, así como otra información, tal como sus cotizaciones bursátiles, o aquellas otras que puedan suministrar información sobre su valor de mercado y la comparación de dichos valores con el valor en libros de la inversión hasta la fecha del informe de auditoría.
29. Si tales valores son inferiores al contabilizado, el auditor evalúa si es necesario dotar una provisión por depreciación. Si existe incertidumbre sobre la capacidad de recuperar el valor contable de las inmovilizaciones financieras, el auditor evaluará si se ha dotado la oportuna corrección valorativa y/o desglosado la información

que fuera necesaria al respecto.

α