



**Universidad**  
Zaragoza

# PROCESOS DE UNA AUDITORÍA

Máster Universitario en Auditoría

*Curso:* 2019-2020

*Autor:* Elisa Bravo Viñuales

*Tutor:* Fernando Rausell Pérez

*Directores:*

Dña. Lidia Sierra Rodríguez. Profesora Asociado de la UZ  
Dr. Vicente Condor López. Catedrático de la UZ

## ÍNDICE

1. OBJETIVOS.....	1
2. INTRODUCCIÓN.....	1
3. CONCEPTO DE AUDITORÍA Y MARCO LEGAL.....	1
4. FASES DE UNA AUDITORÍA.....	5
5. MEMORIA.....	15
6. CONCLUSIONES.....	29
7. BIBLIOGRAFÍA: .....	32

## **RESUMEN**

Este documento pretende recapitular las fases que abarca un trabajo de auditoría de cuentas a través de la visión de un auditor junior inexperto.

La auditoría de cuentas comienza con la aceptación del encargo, a la que sigue la fase de planificación, continúa con la fase de ejecución y por último finaliza con la emisión el informe de auditoría.

En este trabajo de fin de máster se incluyen algunos procedimientos de auditoría explicados con detalle desde una perspectiva práctica en forma de memoria.

## **ABSTRACT**

This document intends to recapitulate the phases that an account audit work covers through the vision of an inexperienced junior auditor.

The accounts audit begins with the acceptance of the assignment, is followed by the planning phase, continues with the execution phase and finally the audit report is issued.

This master's thesis includes some audit procedures explained in detail from a practical perspective in the form of reports.

## **1. OBJETIVOS**

El objetivo fundamental de este Trabajo de Fin de Máster (TFM) es plasmar los conocimientos obtenidos en el Máster de Auditoría de la Universidad de Zaragoza a través de una memoria en la que se destacan los aspectos prácticos aprendidos.

Esta memoria describe una serie de procedimientos planteados en el transcurso del ejercicio de una auditoría de cuentas real, realizados por el alumno.

Adicionalmente, se pretenden explicar los efectos de la COVID-19 sobre la labor del auditor y sobre la actividad de las empresas auditadas y sus consecuencias.

## **2. INTRODUCCIÓN**

Este TFM recoge en forma de memoria la experiencia adquirida en Rausell & Partners durante todo este curso, así como la aplicación de la formación recibida a lo largo del curso 2019-2020 en el Máster Universitario en Auditoría de la Universidad de Zaragoza.

En primer lugar, se describen aspectos generales relacionados con la auditoría de cuentas, aspectos como el marco legal, los tipos de auditoría o el nombramiento del auditor.

A continuación, aparecen desarrollados distintos procedimientos de auditoría en los que he obtenido experiencia, documentados con sus respectivos papeles de trabajo.

Por último, en el apartado de conclusiones he redactado una serie de valoraciones personales que incluyen impresiones sobre el impacto que ha tenido la COVID-19 sobre el trabajo de auditoría y sobre las empresas auditadas.

## **3. CONCEPTO DE AUDITORÍA Y MARCO LEGAL**

Como expresa la NIA 200 “el objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión

se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.”

La actividad de auditoría de cuentas está regulada por la Ley de Auditoría de Cuentas 22/2015 complementada en el caso de Entidades de Interés Público (EIP) por el Reglamento nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, que se encuentra en proceso de adaptación a la Ley 22/2015, las normas de auditoría, las normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE (NIA) y normas internacionales de auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), y usos y prácticas habituales de los auditores de cuentas (en circunstancias no previstas en la normativa reguladora de la actividad de auditoría), normas de ética y normas de control de calidad interno. No obstante, el trabajo de auditoría también se apoya en el resto de normativa contable (Código de comercio, Plan General Contabilidad (PGC), PGC de pymes y Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC)) y mercantil (Ley de Sociedades de Capital, Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, Ley 22/2003 Concursal y Reglamento del Registro Mercantil).

Como expresa la NIA 200 el auditor tiene que obtener una seguridad razonable, no una seguridad absoluta, de que los estados financieros están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría, dicho de otra manera, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales.

El riesgo de auditoría se expresa mediante la siguiente fórmula:

$$\text{RA} = \text{Riesgo inherente (RI)} \times \text{Riesgo de control (RC)} \times \text{Riesgo de detección (RD)}$$

El riesgo inherente es la posibilidad de que una aserción sea incorrecta debido a un error antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

El riesgo de control es la posibilidad de que un error sobre una aserción que pueda ocurrir y que pudiera ser material, individualmente o en conjunto con otras incorrecciones, no sea detectado y corregido a tiempo por el control interno de la entidad.

El riesgo de detección es la posibilidad de que los procedimientos de auditoría no consigan detectar una incorrección sobre una aserción que pudiera ser material individual o conjuntamente.

La NIA 315 identifica las aserciones o afirmaciones como “manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir.”

Las incorrecciones, incluidas las omisiones, son consideradas materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

En definitiva, los objetivos globales del auditor (NIA 200) son:

- La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error y así expresar una opinión conforme con un marco de información financiera aplicable.
- La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA.

#### Nombramiento del auditor y tipos de auditoría:

Según el artículo 263 TRLSC, las entidades que superen dos de los tres límites siguientes, durante dos años consecutivos, tienen la obligación de someterse a una auditoría:

- ✓ Total de la cifra del activo > 2.850.000 €
- ✓ Cifra de negocios > 5.700.000 €
- ✓ Número de trabajadores medio > 50

Tienen, también, la obligación de someterse a una auditoría las entidades que se adecúen a los criterios recogidos en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre por el que se aprueba el Reglamento de Auditoría de Cuentas. Algunas de ellas son las que emiten valores admitidos a negociación en mercados regulados o sistemas multilaterales de negociación, las entidades que emiten obligaciones en oferta pública y las entidades que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, las entidades inscritas en los Registros del Banco de España y de la CNMV, las entidades que tienen por objeto social cualquier actividad sujeta al texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, los fondos de pensiones y sus entidades gestoras, las entidades que reciben subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren

bienes al Estado y demás Organismos Públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto, las entidades que durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la UE por importe total acumulado superior a 600.000 euros y las entidades que durante un ejercicio social hubiesen celebrado con el sector público los contratos contemplados en el art. 2/2007 de Contratos del Sector Público por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, y este represente más del 50% del importe neto de su cifra anual de negocios.

Los períodos de nombramiento y de contratación de los auditores están regulados en la LAC 22/2015 (art.22). No se pueden revocar a los auditores antes de que finalice el período para el que fueron nombrados, a no ser que medie justa causa, es decir, la existencia de amenazas que comprometan gravemente la independencia y objetividad del auditor o la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo (RAC disp. Adic. 4<sup>a</sup>).

En el siguiente cuadro se describen aspectos relacionados con el nombramiento según los tipos de auditoría definidos en la normativa:

TIPO DE AUDITORÍA:	OBLIGATORIA	VOLUNTARIA
PLAZO	Antes del fin de ejercicio a auditar. Se contratará al auditor en un periodo de tiempo inicial mayor o igual a tres años y menor o igual a nueve años.	No hay plazo
ACUERDO	Junta general	Cualquier órgano con poderes.
OBLIGACIÓN DE INSCRIPCIÓN DEL NOMBRAMIENTO EN EL REGISTRO MERCANTIL	✓	✗

Referencia: *Elaboración propia.*

El registrador mercantil puede nombrar auditor de cuentas de oficio porque la Junta General no hubiera nombrado al auditor antes de finalizar el ejercicio a auditar o porque la persona nombrada no acepte el cargo o porque no pueda cumplir con sus funciones (entre otras razones, puede no aceptar el cargo por incurrir en causas de incompatibilidad o de falta de independencia y por no poder cumplir sus funciones, por ejemplo, por causas

de fuerza mayor como, por ejemplo, enfermedad, etc.) o a solicitud de socios que representen mínimo un cinco por ciento del capital social siempre que no haya transcurrido el plazo de tres meses desde la fecha de cierre del ejercicio.

A su vez, también puede nombrar auditor un juez cuando concurra justa causa. No son justa causa las divergencias de opinión sobre tratamientos contables o sobre las conclusiones de auditoría (RAC 52.3). Las personas legitimadas para solicitar el nombramiento de auditor son, además de los administradores, cualquier socio o comisario del sindicato de obligacionistas (solo en Sociedades Anónimas).

#### 4. FASES DE UNA AUDITORÍA

##### 1. Aceptación del encargo:

La primera fase en el proceso de auditoría se hace efectiva con la carta de encargo o contrato de auditoría. Del proceso de aceptación o de continuidad del encargo se responsabiliza el socio del encargo.

La NIA 210 expresa las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo si concurren ciertas condiciones previas a la auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. La NIA 220 recoge los aspectos relacionados con la aceptación del encargo que se encuentran bajo control del auditor.

El objetivo del auditor conforme a la NIA 210 es “aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:

- (a) la determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría; y
- (b) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.”

Las condiciones previas a la auditoría se refieren a que el marco de información financiera sea aceptable para la preparación de los estados financieros y a que haya conformidad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

El contrato de auditoría ha de formalizarse por escrito y suele incluir los siguientes conceptos según la NIA:

- Alcance de la auditoría.
- Normas de ética, disposiciones legales aplicables y otros.
- Forma de comunicación de los resultados del trabajo.
- Limitaciones inherentes a la auditoría y al control interno.
- Planificación y ejecución de la auditoría.
- Expectativa de manifestaciones escritas de la dirección.
- Puesta a disposición del auditor de un borrador de los estados financieros y cualquier otra información complementaria.
- Información al auditor sobre los hechos posteriores que puedan afectar a los estados financieros.
- Base sobre la que se calculan los honorarios.
- Acuse de recibo de la carta de encargo y aprobación de los términos del encargo.
- Otras cuestiones.

Además, se ha de incluir los aspectos que establecen el art. 8 RAC:

- Identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría
- Período de contratación
- Honorarios
- Finalidad del encargo
- Plazo de entrega del informe de auditoría

El encargo de auditoría viene estrictamente regulado en:

- Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (Art. 350-364).
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Reglamento de Auditoría: Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el TRLAC (deroga el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas). En la actualidad, se encuentra publicado el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

- Resolución de 20 de marzo de 2014 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”.
- Norma Internacional de Auditoría 210 “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”.

## 2. Planificación:

En el caso de la empresa a la que este documento hace referencia, la fase de planificación se hizo en el contexto de auditorías recurrentes, es decir, conforme a lo que plantea la NIA 300.

En este caso el socio del encargo fue el responsable de esta etapa. Esto permite mejorar la eficacia y eficiencia de este proceso gracias a la experiencia y a conocimientos acumulados que se poseen.

El auditor llevó a cabo las siguientes actividades antes de comenzar el encargo:

- Aplicar procedimientos relativos a la continuidad del cliente y del encargo (NIA 220)
- Evaluar el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia (NIA 220)
- Establecer un acuerdo de los términos del encargo (210)

El auditor estableció una estrategia global de auditoría para el encargo que determina: el alcance, el momento de realización, la dirección de la auditoría y el desarrollo y guía del plan de auditoría.

Una vez establecida la estrategia global de auditoría se realizó el plan de auditoría para abordar los aspectos identificados en la estrategia.

Aunque se trata de una auditoría recurrente la estrategia global y el plan de auditoría se revisa cada año, e incluso durante la auditoría si fuera necesario. Adicionalmente, la NIA 450 menciona que si la naturaleza de las incorrecciones identificadas durante la auditoría y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que podrían ser materiales, o si la suma de las incorrecciones acumuladas durante la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada como dice la NIA 320, será necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

Esta fase es esencial y realizarla correctamente reporta muchos beneficios, por ejemplo, puede ayudar a identificar los problemas y a resolverlos con mayor rapidez, o a localizar las áreas más importantes de la auditoría y, en definitiva, a organizar, dirigir y ejecutar eficientemente el trabajo.

En la práctica esta fase se resume en una serie de cuestionarios, fichas y documentos cumplimentados. En esta empresa de auditoría estos documentos en concreto hacen referencia a la aceptación o continuidad del cliente, a la independencia del auditor, a la confidencialidad, al análisis de la rotación, a la planificación del encargo (el cual recoge la estrategia global y el plan de auditoría), al control interno y a los programas de trabajo. La mayoría de ellos son documentos que facilita el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), institución que representa a los profesionales y sociedades de la auditoría de cuentas de España y que defiende los intereses de sus miembros.

En el documento de planificación, donde se elabora la estrategia global y el plan de auditoría, se analizan aspectos como el conocimiento de la entidad, el entorno y su marco normativo, los procedimientos para la valoración del riesgo, el control interno de la entidad y la identificación de los riesgos, la identificación de riesgos de fraude, la determinación de importancia relativa o materialidad, la valoración de riesgos de incorrección material, es decir, la matriz de riesgos y la determinación de los niveles de muestreo entre otros aspectos.

En relación a la identificación de riesgos, debido a la COVID-19, “el principal riesgo emergente es el de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento (...) ya que los efectos sobre las ventas, producción, deterioro de activos, la aparición de nuevos pasivos, solvencia y dificultades de liquidez, entre otros, pueden situar a la entidad en la disyuntiva de cesar su actividad y por tanto la necesidad de adoptar un marco normativo diferente (liquidación) para la confección y formulación de los estados financieros del ejercicio 2020.” (Uyarra, E. 2020)

Cabe destacar el significado que tiene la importancia relativa o materialidad en la planificación. La NIA 320 explica el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución y la NIA 450 el modo de aplicarla.

En contexto de la preparación y presentación de estados financieros la NIA 320 menciona que las incorrecciones, incluidas las omisiones, son materiales si influyen individual o conjuntamente en las decisiones económicas. También explica que, “los juicios sobre la

importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren y se ven afectados por la magnitud o la naturaleza de una incorrección, o por una combinación de ambas” y por último considera que “los juicios sobre las cuestiones que son materiales para los usuarios de los estados financieros se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto”

A efectos de la NIA 320 llamamos importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo “a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.” Esta materialidad la calcula el auditor en función a su juicio profesional y su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios.

“Los auditores no deben aprovecharse del amplio campo de actuación que se les concede a través del juicio profesional para satisfacer el interés de las compañías por alcanzar determinadas cifras contables y obtener así un beneficio propio, ya que con ello la calidad de la información financiera se ve mermada y la auditoría no cumple apropiadamente con la función que tiene asignada que es la de proteger a los usuarios.” (Montoya del Corte, J., Martínez, F.J. y Fernández, A.; 2009)

### 3. Fase de ejecución:

Esta fase recoge todos los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada. Según la NIA 500 “La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (...) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. (...) Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación.” La información que el auditor utiliza

como evidencia de auditoría puede proceder de fuentes internas y externas o independientes.

El objetivo de esta parte es que el auditor llegue a conclusiones para expresar una opinión. Se obtiene una evidencia suficiente cuando el riesgo de auditoría (posibilidad de que el auditor exprese una opinión incorrecta) se reduce a un nivel aceptable.

Las NIA 315 y 330 desarrollan la evidencia de auditoría para obtener conclusiones razonables basadas en la aplicación de los siguientes procedimientos:

- Procedimientos de valoración del riesgo.
- Procedimientos de auditoría posteriores que responden a los riesgos valorados.
  - o **Pruebas de controles** (diseñadas para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones)
  - o **Procedimientos sustantivos** (diseñados para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones)
    - Pruebas de detalle
    - Procedimientos analíticos sustantivos
- Evidencia de auditoría de auditorías anteriores.

A la hora de diseñar las pruebas de controles el auditor deberá determinar los medios de selección sobre los elementos que se realizarán dichas pruebas.

A efectos de la NIA 500 los métodos de selección de los elementos para realizar las pruebas pueden ser:

- a) Todos los elementos de la población.
- b) Elementos específicos de la población.
- c) Una muestra representativa de la población (muestreo de auditoría NIA 530).
- d) Una combinación de b) y c), seleccionar los elementos específicamente por mayor importe o riesgo y aplicar muestreo para el resto de población.

Los procedimientos analíticos sustantivos se regulan en la NIA 520 y según esta norma presuponen que las relaciones entre los datos existen y seguirán existiendo, a falta de evidencia en contrario. Los procedimientos analíticos se basan en comparaciones y relaciones.

Los procedimientos analíticos han de ser:

- Idóneos, es decir, deben tener en cuenta el riesgo valorado de incorrección material, tienen que existir unas pruebas de detalle planificadas y siempre considerando que estos procedimientos proporcionan distintos niveles de seguridad.
- Fiables de tal manera que deben tener en cuenta una fuente de datos fiable, una comparabilidad, la naturaleza y relevancia de la información disponible y los controles relativos a su preparación.

Respecto a la documentación, la NIA 230 orienta al auditor sobre su responsabilidad al preparar la documentación correspondiente. Si la documentación cumple con los requisitos de esta NIA y otras NIA aplicables queda garantizada la evidencia de las bases para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor anteriormente mencionados (NIA 200) y la evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó conforme a las NIA y los requerimientos legales.

En este documento, dentro del apartado 6 “memoria”, se explicarán los siguientes procedimientos analíticos en los que se obtuvo experiencia:

- Inventario de existencias
- Confirmaciones externas
- Entidades públicas
- Gastos de personal
- Inmovilizado
- Corte de operaciones
- Hechos posteriores

Cuando el equipo del encargo finaliza el trabajo de obtención de evidencias de auditoría todas las incorrecciones o hechos relevantes se recogen en un papel de trabajo a modo de resumen. La NIA 450 es la norma que desarrolla la evaluación de las incorrecciones identificadas durante la auditoría.

Conforme a la norma que se acaba de mencionar el auditor comunicará (la NIA 260 regula las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad) las incorrecciones acumuladas y solicitará a la dirección que las corrija. Si la dirección no corrige algunas o

todas las incorrecciones, el auditor obtendrá conocimiento de las razones por las que la dirección no hace las correcciones pertinentes y evaluará si los estados financieros están libres de incorrección material teniendo en cuenta dicha información.

Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas el auditor deberá revisar si sigue siendo adecuada la importancia relativa teniendo en cuenta los resultados definitivos de la entidad.

Una vez revisada, el auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. A continuación, se comunicará a los responsables del gobierno de la entidad tanto las incorrecciones no corregidas de este periodo, como las incorrecciones no corregidas de periodos anteriores y el efecto que pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría.

#### 4. Carta de manifestaciones

La carta de manifestaciones la NIA 580 la define como “documento suscrito por la dirección y proporcionado al auditor con el propósito de confirmar determinadas materias o soportar otra evidencia de auditoría En este contexto, las manifestaciones escritas no incluyen los estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, o en los libros y registros en los que se basan.”

Por lo general, los aspectos que deben de constar en el documento son las siguientes según la NIA:

- i. La dirección de la entidad manifiesta que ha cumplido su responsabilidad de la preparación de los estados financieros, así como la imagen fiel, cuando proceda.
- ii. La dirección de la entidad manifiesta que ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes y todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.
- iii. Se describen las responsabilidades de la dirección.
- iv. Otras manifestaciones que el auditor determinara que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia de auditoría relevante. Aparecen manifestaciones concretas en otras NIA, por ejemplo, las manifestaciones sobre partes vinculadas se encontrarían en la NIA 550.
- v. Fecha y periodos cubiertos. La fecha de la carta debe ser tan próxima como sea posible a la fecha del informe de auditoría, pero no posterior.

## **5. Informe de auditoría**

Como resultado de las fases anteriores el auditor evalúa las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría y expresa su opinión en el informe de auditoría. Esta es la última fase de la auditoría.

Las NIAs que regulan esta parte de auditoría son las siguientes: NIA 700, 701, 705, 706, 710, 720, 260, 570 y Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

La estructura del informe, si la entidad no es de interés público (EIP) conforme a la NIA 700, es la siguiente:

- ❖ Título: Tiene que constar que se trata de un informe de un auditor independiente.
- ❖ Destinatario: Dirigido a quien corresponda según el encargo, normalmente a los accionistas o socios.
- ❖ Opinión del auditor: Se identifica a la entidad auditada, se manifiesta que los estados financieros han sido auditados, se identifica el título de cada estado que comprenden los estados financieros, se remitirá a las notas explicativas y al resumen de las políticas contables y se especificará la fecha o el periodo auditados. Más adelante se desarrollan los tipos de opinión que existen.
- ❖ Fundamento de opinión: Se manifiesta la conformidad de la auditoria con las NIA, hace referencia a la sección del informe en la que se describen las responsabilidades del auditor, el auditor declara que es independiente de la entidad y que ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables, manifiesta que la evidencia que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión.
- ❖ Párrafos de énfasis: Se expresa cuando el auditor considera que los usuarios tienen que prestar especial atención a algún aspecto presentado en los estados financieros y se indicará expresamente que no modifica la opinión de auditoría. Este párrafo está regulado en la NIA 706.
- ❖ Empresa en funcionamiento: Este párrafo es obligatorio cuando exista una incertidumbre material sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Cuando sea aplicable se informará conforme a la NIA 570 (revisada).

- ❖ Aspectos más relevantes de la auditoría (AMRA): Son las áreas de mayor riesgo, las cuestiones que a juicio del auditor tienen más importancia o mayor significatividad. Cuando sea aplicable se informará conforme a la NIA 701.
- ❖ Otra información: Informe de gestión. En este apartado se identifica la información adicional, las responsabilidades del auditor en relación con el informe de gestión y las conclusiones obtenidas correspondientes. Cuando sea aplicables se informará conforme a la NIA 720 (revisada)
- ❖ Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros: Se indican las responsabilidades en relación con la preparación de los estados financieros, el control interno, la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (NIA 570)
- ❖ Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros: en este apartado el auditor informará de los objetivos generales, definirá lo que es seguridad razonable y manifestará que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y alternativamente. Además, el auditor expresa que aplica su juicio profesional y mantiene el escepticismo profesional durante toda la auditoría. También describe una serie de responsabilidades que tiene como auditor mucho más específicas como son la de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, la de obtener conocimiento del control interno, la de evaluar la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones y la información revelada por la dirección, etc.
- ❖ Nombre del socio del encargo y número de ROAC del auditor.
- ❖ Firma del auditor.
- ❖ Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad.
- ❖ Fecha del informe de auditoría. Nunca anterior a la fecha de finalización de la fase de ejecución ni a la de formulación de cuentas anuales.

Tipos de opinión:

- Opinión no modificada o favorable (NIA 700):

La NIA 700 explica que el auditor expresará una opinión favorable “cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.”

- Opinión modificada (NIA 705):

- Opinión con salvedades. El auditor expresará este tipo de opinión cuando las incorrecciones son materiales, pero no generalizadas para los estados financieros o cuando el auditor no pueda obtener evidencia suficiente y adecuada, sin embargo, concluya que las incorrecciones materiales no detectadas no sean generalizadas.
- Opinión desfavorable (adversa). Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor concluye que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.
- Denegación (abstención) de opinión. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y las incorrecciones no detectadas puedan ser materiales y generalizadas o si el auditor no puede formarse una opinión debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

## 5. MEMORIA

Este epígrafe hace referencia a la experiencia personal vivida en la empresa de auditoría “Rausell & Partners”. Se van a desarrollar diferentes procesos y pruebas de distintas áreas que el auditor socio del encargo detectó en la fase de planificación como áreas de riesgo y que, por ello, en la fase de ejecución se analizaron con detalle en las que participé activamente.

En primer lugar, la empresa auditada a la que denominaremos a partir de ahora “MÁSTER, S.A.” se dedica a la comercialización de piensos para granjas porcinas, elementos sanitarios para los animales e instalación de granjas.

Se ha utilizado Excel como programa para analizar las pruebas de auditoría.

### **Inventario de existencias.**

Como se ha mencionado con anterioridad esta empresa se dedica principalmente a la comercialización, por lo que el área de existencias es significativa.

El trabajo de auditoría deberá determinar si se cumplen las aserciones de existencia, integridad y totalidad en esta área y, en conclusión, si está libre de incorrecciones materiales. Existe el riesgo de que la compañía no haya realizado correctamente el recuento.

La NIA 501 establece que el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias.

El recuento físico es un procedimiento obligatorio en empresas con almacenes que tengan un importe significativo en la cuenta de existencias; este caso cumple con la descripción. Antes del conteo o recuento físico se revisaron los controles en la gestión del almacén entre el equipo de auditoría los responsables correspondientes. Adicionalmente, la entidad proporciona un listado con las existencias y su distribución en el almacén.

En este caso se presenta una empresa con inventario permanente, por lo tanto, no existe obligación de efectuar la prueba de recuento físico en fechas próximas al cierre del ejercicio; no obstante, realizar la prueba de recuento físico en fechas próximas al cierre del ejercicio permite la ventaja de analizar menos movimientos entre las fechas del recuento físico y las fechas del cierre; por ello, se decidió realizar la prueba en los primeros días después del cierre.

La prueba consistió en verificar una muestra de referencias extraídas tanto de listado a físico como de físico a listado (anexo 1), es decir, con un listado de referencias facilitadas por la empresa se preparó un muestreo previo, a partir de esa muestra se contaron las referencias en el almacén con la ayuda de un equipo conocedor de las ubicaciones del almacén, del listado a físico y, después se seleccionó otra muestra aleatoria del almacén físicamente y se añadió al listado anterior, de físico al listado. Se hace en ambos sentidos porque así se obtiene evidencia de que las existencias seleccionadas en el listado existen y, a su vez, de que las existencias que se seleccionan aleatoriamente en el almacén aparecen en el listado y, por lo tanto, se encuentran contabilizadas. El papel de trabajo se divide en dos partes: el resumen de las referencias contadas y un memorándum. En la parte del conteo aparecen las columnas: artículo (código del artículo identificativo), “Físico/Listado” (indica si el conteo de dicho artículo fue de listado a físico si pone “Listado” o de físico a listado si pone “Físico”), “Inventario” (se refiere al dato que proporciona la entidad según su programa informático sobre la cantidad de cada artículo), “Auditoría” (la cantidad que se obtuvo en la prueba del recuento), “Diferencia” (cantidad obtenida al restar la cantidad que proporciona la entidad y la cantidad que obtuvo el equipo de auditoría), “Observaciones” (comentarios al respecto relevantes para la auditoría o justificaciones de las diferencias), “Pedido” (están coloreadas las celdas o aparece la numeración del albarán que hacen referencia a los artículos que salieron del almacén a partir del 31 de diciembre y por eso la mayoría de las diferencias tienen

justificación) y “Conclusión” (aparece “OK” si no hay error y la prueba es satisfactoria por artículo, sino aparece la palabra “ERROR”).

El anexo recoge el memorándum de la prueba donde se describe detalladamente cómo fue el transcurso de la prueba y los resultados obtenidos.

valor. Se concluye que la prueba de recuento físico es satisfactoria porque las diferencias que afloraron hacían referencia a artículos de escaso valor.

### **Confirmaciones externas.**

La NIA 505 indica que las confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor procedentes de las partes confirmantes aportan como evidencia de auditoría mayor fiabilidad que la evidencia generada por la entidad. Esto implica que el auditor mantendrá el control de las solicitudes y por lo tanto de los destinatarios extraídos según la muestra, de los datos que se requieren que confirme o que adjunte el destinatario, del diseño de las solicitudes y de su envío.

Con esta prueba de auditoría se pretende confirmar que los activos y los pasivos existen. Las cuentas por cobrar o a pagar comerciales son el resultado de ventas o compras a crédito que se le hacen a clientes o a proveedores/acredores en el curso normal del negocio.

En relación con la selección de cuentas que requieren confirmación tanto de deudores como de acreedores, en esta empresa de auditoría se realizan a través del método MUM o muestreo de unidades monetarias se utiliza este método porque así la probabilidad de que el cliente o proveedor a seleccionar pertenezca a la muestra es proporcional a su importe monetario.

Cuando el área es de riesgo se considera que la muestra debe de cubrir un porcentaje alto. Para la prueba de circularización de tesorería no hace falta realizar una muestra porque se exige confirmación de todas las entidades bancarias.

El periodo adecuado para empezar con el envío de las cartas de confirmación externa es al comienzo de la fase de ejecución, es una de las primeras pruebas de auditoría que se realizan porque las respuestas pueden ir llegando a lo largo de esta fase.

Además de enviar carta a los clientes, acreedores y bancos, se envían cartas a los asesores y a los abogados para obtener evidencia de que no existe por ejemplo ningún litigio, pasivo o contingencia no registradas en contabilidad o en la memoria.

Clientes:

Al ser una sociedad comercial la cuenta de clientes representa una parte muy importante en los estados financieros de la empresa.

El saldo de la cuenta de clientes lo componen las ventas a crédito. El objetivo del auditor en esta área es obtener evidencia suficiente de que el importe que aparece como cuentas a cobrar refleje fielmente el saldo pendiente de cobro por las ventas o por los servicios prestados a los clientes. Durante la prueba de circularización pueden manifestarse problemas de corte de operaciones vinculados con las últimas ventas del ejercicio, dicha cuestión se deberá de corregir para permitir que la cifra de ingresos refleje la imagen fiel. Al comienzo de la auditoría se procedió a enviar las cartas para verificar los saldos, que, a 31 de diciembre, quedaron en las cuentas de clientes correspondientes, a través de confirmaciones externas. Del saldo de la cuenta de clientes total (cuenta 430 y 431) en esta entidad se cubre hasta un 49,42% un porcentaje razonable.

A los clientes de la entidad auditada se les envía una solicitud de confirmación positiva con el extracto de su cuenta que la entidad tiene a 31 de diciembre, lo que significa que se solicita que dicho cliente responda esté conforme o no. Se envía una solicitud positiva debido a que permite obtención de información de posibles disputas, errores, o irregularidades comunicadas por el deudor y debido a que hay razones para creer que una solicitud negativa no recibirá la consideración adecuada por parte del deudor. Se adjunta modelo de carta de clientes que se envió en el anexo 2.

Conforme van respondiendo vía e-mail o correo ordinario, se va completando una hoja de trabajo llamada “Control de circularización de clientes”. Ver anexo 3. Si los clientes no respondían en un periodo máximo de quince días se les volvía a enviar una segunda carta.

Las cartas deben de estar debidamente firmadas y selladas por la sociedad circularizada, así se comprueba que la respuesta es legítima. Si en vez de correo ordinario responden por correo electrónico se revisa que el dominio no sea gratuito y de que pertenezca a la entidad correspondiente o al asesor que gestione la contabilidad del receptor de la solicitud.

En el caso de que un cliente no esté conforme con el saldo que se le ha proporcionado, la sociedad auditada realizará la conciliación de dicho saldo respecto al que proporciona el cliente.

El proceso de conciliación como se puede ver en el anexo 3, consiste en explicar las diferencias entre el saldo contable y el saldo que nos proporcionan en la respuesta el cliente. A partir del extracto de cuenta o libro mayor de la entidad auditada y del extracto

del saldo que nos adjunta el cliente, la sociedad auditada compara los movimientos de las cuentas y realiza un resumen explicando dichas diferencias. Es útil adjuntar el extracto de la cuenta contable circularizada en la carta de circularización de clientes porque se facilita a la parte receptora visualizar e identificar las posibles diferencias que hay entre su composición de saldo y la de la entidad auditada.

El auditor revisa este proceso y verifica las partidas de conciliación, en particular las partidas anómalas o con importes significativos. Además, se tiene que evaluar el impacto de dichas diferencias sobre el saldo total de las cuentas analizadas.

Como podemos ver, las diferencias se deben mayormente a facturas que el cliente de la entidad auditada da por pagadas y que figuran como pendientes de cobro en la entidad o por facturas contabilizadas por el cliente en 2020, es decir, el ejercicio siguiente. Ambas razones son coherentes porque el cliente de la entidad puede pagar a través de efectos comerciales bancarios y, por lo tanto, él puede tener como pagadas esas facturas y la entidad todavía no; en cuanto a las facturas contabilizadas en 2020 suele ser un hecho recurrente y hace referencia a facturas emitidas en los últimos días del año, siendo posible que la mercancía le llegue al año siguiente a su cliente y que este las contabilice en 2020. Se verifica la existencia de dichas facturas que conforman las diferencias y, en su caso, el cobro a través del extracto bancario.

Si se diera el caso de que los clientes no responden a la segunda carta enviada se pasaría a realizar procedimientos alternativos. El procedimiento alternativo consiste en verificar que esas transacciones de las que no hemos podido obtener evidencia a través de la confirmación de un tercero existen y para ello se revisan las facturas y los albaranes para concluir que la transacción existió, que la mercancía salió del almacén en el periodo en el que aparece contabilizado y que las facturas están correctamente contabilizadas. Adicionalmente, se verifica el cobro en el ejercicio siguiente para cerciorarnos de que dicho saldo estaba pendiente de cobrar en 2019 y, a su vez, que el saldo es cobrable y, por lo tanto, no procede deteriorarlo.

#### Proveedores y acreedores:

El área de proveedores se caracteriza por incorporar riesgo de fraude debido a la posible aparición de pasivos no registrados. Este riesgo aparece cuando a las entidades no les conviene tener gran volumen de cuentas a pagar ya que esto supone un aumento del pasivo y eso, a su vez, un inconveniente para negociar frente a terceros según qué transacciones o porque pretenden mejorar sus resultados.

Las cartas que se mandan a los proveedores y acreedores (ver anexo 4) son solicitudes positivas como las de los clientes, sin embargo, no se les adjunta el extracto del saldo de su cuenta, sino que, se solicita que adjunten los movimientos del periodo auditado, efectos descontados con vencimiento posterior a 31 de diciembre de 2019 y el saldo de la cuenta de la entidad auditada con el detalle de la composición, todo ello debido al riesgo que conlleva esta área. El objetivo de esta prueba es verificar que el saldo es correcto, no obstante, en el caso de que el saldo difiera con el de la parte circularizada la entidad auditada será quién concilie los saldos a partir del extracto de los movimientos de la cuenta que adjunta la parte circularizada.

Si no se obtuviera respuesta tras reenviar la solicitud por segunda vez, se procedería a realizar procedimientos alternativos similares a los que se describen en el área de clientes. Como se puede apreciar en el anexo 5 la cobertura que alcanza la prueba es del 64,30% sobre el saldo total de proveedores y acreedores. Es decir, se obtiene evidencia muy relevante.

El papel de trabajo es análogo al de clientes. Las discrepancias más comunes en esta área se deben a diferencias entre cobros y pagos, por pagos que la entidad tiene contabilizados y que el proveedor no debido al plazo que tardan algunos bancos en completar las transferencias.

Dichas discrepancias se concilian cotejando los pagos y verificando que en la contabilidad del año siguiente ya están saldadas.

Tesorería:

El objetivo en esta área es verificar la tesorería, tanto activa como pasiva, que la Sociedad mantiene con las distintas entidades financieras que trabaja. Se solicita a los bancos con los que trabaja la entidad auditada que respondan con los saldos de activos y pasivos que tienen contratados, para posteriormente cruzar con contabilidad y analizar posibles diferencias.

A través de una carta “ciega” se obtiene la confirmación de la entidad bancaria. Se solicita toda aquella información relevante relacionada con la entidad auditada, es decir, los productos financieros contratados, las personas que figuran con autorización, etc. El modelo de carta se adjunta en el anexo 5.

En el papel de trabajo se cotejan las conciliaciones bancarias preparadas por la sociedad y se comprueba que los importes que aparecen en las conciliaciones según los saldos contables y según las confirmaciones bancarias son análogas.

Adicionalmente, se investiga si aparecen saldos antiguos o anómalos y si están contabilizados todos los elementos que aparecen en la carta de confirmación bancaria.

En el control de circularización del área de tesorería que se analiza en esta memoria no aparecieron diferencias significativas (anexo 6).

Vemos que esta entidad posee acciones, las cuales se analizan en la misma hoja al parecer esta entidad no ha actualizado el valor de las acciones en contabilidad y como el error no supone importes significativos no se proponen ajustes.

En la columna de firmas autorizadas se verifica que las firmas autorizadas de las cuentas bancarias son las de los socios o personas apoderadas por la sociedad y que no aparece ningún exsocio o persona ajena. En el caso de que hubiera discrepancias se comunicarían a la entidad auditada.

Respecto a los préstamos, vemos que tampoco es una empresa muy endeudada. En el control de circularización una vez comparadas las cifras de contabilidad con las respuestas de los bancos solicitamos a la entidad auditada que nos envíe el informe de la CIRBE, para su conciliación con contabilidad. La “CIRBE” es la Central de Información de Riesgos, “es una base de datos que recoge la información de los préstamos, créditos (riesgo directo), avales y garantías (riesgo indirecto) que cada entidad de crédito mantiene con sus clientes.” (Banco de España, 2020).

Los préstamos se analizan con más detalle en otras hojas de trabajo. En la hoja de deuda financiera (anexo 7) se comprueban los saldos de los préstamos con sus respectivos cuadros de amortización o con las respuestas a la circularización, se analizan los vencimientos por años, para comprobar que esa información aparece correctamente en la Memoria de las cuentas anuales, y se efectúan pruebas sobre los gastos financieros; cómo se puede ver las diferencias que se obtienen no son significativas así que no irán al informe.

### **Entidades públicas**

Las pruebas relacionadas con las administraciones públicas tratan de verificar que la empresa auditada ha cumplido con sus obligaciones con estas y si se han contabilizado correctamente.

Se procede a analizar las siguientes pruebas:

#### **IRPF**

El objetivo de esta prueba es verificar la exactitud, valoración y correcta presentación del IRPF en los estados financieros y comprobar si existe algún riesgo fiscal para la entidad auditada.

En el anexo 8 se adjunta la hoja de trabajo relativa a la prueba de auditoría relacionada con el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Esta prueba consiste en agrupar las declaraciones mensuales de IRPF (modelos 111) y se cotejan los importes declarados, las fechas de las declaraciones y el pago de las declaraciones fiscales. A su vez, se realiza un cuadre entre las declaraciones mensuales y la declaración anual (modelo 190) comprobando que no existan diferencias entre ellas. Adicionalmente, se realiza un cuadre entre las bases declaradas y las bases según la contabilidad para comprobar si todas las retribuciones han sido declaradas.

La diferencia que aparece entre el modelo 190, es decir, la declaración anual del IRPF y la suma de todas las bases anuales la explican las dietas e indemnizaciones que aparecen en el modelo anual, aunque están exentas del IRPF. Estas dietas se identifican en el modelo 190 porque están identificadas con la Clave L.

#### IVA

El objetivo de este análisis es análogo al del IRPF, verificar la existencia, valoración y correcta presentación del IVA en los estados financieros y comprobar si existe algún riesgo fiscal para la sociedad.

Se adjunta en el anexo 9 la hoja de trabajo a la que hace referencia esta prueba.

A partir de las declaraciones de IVA (impuesto sobre el valor añadido) mensuales (modelo 303) y se cotejan los importes declarados, las fechas de las declaraciones y el pago de las declaraciones fiscales. Además, se realiza un cuadre entre las declaraciones mensuales y la información anual de la declaración de diciembre y con la información obtenida de la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) a través del SII (Suministro Inmediato de Información del IVA) y se verifica que no existan diferencias entre ellas.

Adicionalmente, se realiza un cuadre entre las bases declaradas y las bases según contabilidad tratando de dar validez a las bases declaradas y comprobando que todos los ingresos sujetos a IVA han sido declarados.

#### Pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades

De manera similar que los anteriores impuestos el objetivo de esta prueba es verificar la existencia, la valoración y la clasificación de los pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades.

Se verifica que el total de los pagos a cuenta coincide con contabilidad (cuenta contable 473). Ver anexo 10.

#### Retenciones de capital mobiliario

El objetivo de esta prueba es la verificación de la existencia, la valoración y la clasificación de los pagos por retenciones de capital mobiliario. Dicha verificación se realiza a partir de las declaraciones mensuales (modelo 123) y se compara con la declaración anual (modelo 193).

Como se puede comprobar en el anexo 11 sólo aparece la declaración del periodo correspondiente a junio y los perceptores de los dividendos como en el desglose se ven son los socios de la entidad.

### **Gastos de personal**

Una de las pruebas relacionadas con el área de gastos de personal trata de analizar globalmente la coherencia de los gastos de personal en comparación con el año anterior y por empleado, también se analiza la razonabilidad del porcentaje de coste de seguridad social (ver anexo 12).

La entidad trabaja con una asesoría laboral y les emite un informe con el resumen de los sueldos mensuales y anuales, el promedio de empleados, etc.

A partir de ese informe se rellena la tabla que aparece en el anexo y se compara su evolución.

Como se puede observar el sueldo medio del año auditado es mayor que el del año anterior porque los sueldos aumentaron debido a la puesta en marcha de nuevos incentivos y bonus por objetivos.

Las indemnizaciones aumentaron considerablemente debido a la existencia de despidos de tres trabajadores.

El resto de las variaciones o no son significativas o son objeto de discusión con la directora financiera, de esto se encarga el auditor jefe del encargo. Una vez que la directora financiera da las explicaciones oportunas se le exige los documentos que apoyan dicha explicación. El último cuadro con el número medio de personas desglosadas por categoría profesional sirve para cotejarlo con la información que aparece en la Memoria de las cuentas anuales de la entidad. Definitivamente se concluye que la prueba es conforme.

### **Inmovilizado**

En una entidad de este tipo el inmovilizado forma una parte importante de los estados financieros. Las pruebas relacionadas con el inmovilizado se dividen en diferentes hojas de trabajo.

El objetivo de la auditoría del área del inmovilizado es obtener evidencia suficiente para confirmar la existencia de estos activos, la razonabilidad de su contabilización, la integridad y verificar que la valoración es adecuada.

Acerca de la auditoría del inmovilizado intangible se comprueba la correcta contabilización de estos activos conforme a lo que indica en su epígrafe el Plan General Contable. Son activos más complejos de evaluar que por ejemplo los activos del inmovilizado material.

Las pruebas en las que participé respecto al área de inmovilizado fueron el análisis de movimientos, test de altas y de bajas y la verificación de la cobertura de los seguros del inmovilizado material.

El análisis de movimientos es un resumen comparativo de las variaciones, obtenidas a partir del libro diario proporcionado por la entidad, que han sufrido por un lado el inmovilizado material y por otro el intangible entre el ejercicio anterior y el que se está auditando.

En las pruebas de altas y bajas se pretende hacer una evaluación en detalle de las variaciones observadas en el análisis de movimientos. El objetivo de esta prueba es verificar la ocurrencia, la valoración y la clasificación de los activos, es decir, se comprueba que las altas, identificadas por facturas individualizadas, que se apoyan en un soporte (factura), que el concepto es activable, que la valoración es correcta, que se ha clasificado de acuerdo con lo que indica el PGC y que el periodo en el que se ha registrado la operación es conforme a su devengo. Con respecto a las bajas se verificó que el coste se regularizó correctamente, que la amortización se registró de forma adecuada y que el beneficio o la pérdida se calculó y se contabilizó como expresa la norma contable.

La selección de los importes viene determinada por la aplicación del treinta por ciento sobre la materialidad de ajustes; todos aquellos valores que superen esa cifra se examinan y se concluye si cumplen con los requisitos mencionados anteriormente.

El análisis de la cobertura de seguros recoge la comparación de los valores netos del inmovilizado material con los valores asegurados en la póliza de seguros general.

En el anexo 13 se muestran los papeles de trabajo que engloba la memoria de esta área.

A continuación, se describen los hallazgos de cada procedimiento en ambas áreas:

#### Inmovilizado intangible

En la prueba relacionada con las altas del inmovilizado intangible se seleccionó tan sólo una factura de unos dos mil euros y que hace referencia a un ERP (un sistema informático

que utilizan las empresas para gestionar la información de un área en concreto o de varias áreas con el fin de aumentar la productividad)

El importe que se analizó respecto a las bajas es conforme y el concepto es coherente con la cuenta de desarrollo a la que hace referencia; se trataba de una base de datos realizada por la empresa que fue vendida a precio de coste; no se requirió ningún análisis adicional porque al no estar terminado no se llegó a amortizar ni incorporaba ningún deterioro. Se trataba de un desarrollo en curso que la empresa decidió no continuar y que vendió a un tercero por el precio que le costó recuperando así la inversión. Se solicitó el contrato de venta para comprobar que exactamente estaba todo conforme y se dio por satisfactoria la prueba.

#### Inmovilizado material

La entidad auditada posee una gran cantidad de activos correspondientes al inmovilizado material, sin embargo, en este ejercicio no hubo muchas altas en proporción al total del saldo. Se observó la aparición de un elemento con una cuenta contable de inversión errónea ya que el concepto “Peugeot 308...” no pertenecía a ese grupo; el importe era no significativo, así que no se propuso ajuste, no obstante, la entidad auditada decidió corregirlo al tener constancia del error.

Las amortizaciones del inmovilizado material se llevan a cabo en otra hoja de trabajo donde se realiza un recálculo de todas ellas y se verifica que tanto los porcentajes como las dotaciones del ejercicio se han contabilizado adecuadamente. Esta hoja de trabajo la llevó a cabo el auditor jefe del encargo por esa razón no se adjunta en esta memoria.

Las bajas tampoco fueron muy cuantiosas en proporción a la totalidad del saldo, aun así, se analizaron en un cuadro aparte.

En relación con las bajas del inmovilizado material destacó la venta de un furgón totalmente amortizado que se vendió por tres mil quinientos euros, por lo tanto, ese fue el beneficio íntegro. Se comprobó que el registro se realizó correctamente revisando la factura y el contrato de venta, por último, se concluyó que la prueba era satisfactoria.

En esta área también se realizó el análisis de la cobertura de seguros, vemos que en esta empresa se comprobaron las partidas que engloban a construcciones e instalaciones y al conjunto de maquinaria y mobiliario. Concluimos que ambos seguros cubren el valor neto de dichos activos.

## Compras

Sobre esta área se pueden realizar diferentes pruebas una de ellas se puede realizar a través de la circularización verificando que el volumen de operaciones que adjunta el proveedor o el acreedor en su respuesta es correcto. Adicionalmente a las evidencias obtenidas en su caso la circularización en este trabajo se realiza una prueba más exhaustiva en esta área. (Ver anexo 14).

En este procedimiento se analiza una muestra (n) aleatoria seleccionada aplicando la fórmula de Excel “aleatorio.entre”, una vez numerados todos los movimientos que aparecen en la cuenta contable de compras (cuenta 600). La muestra óptima (n) de elementos se calcula a través de una fórmula hipergeométrica:

$$n = \frac{p * q}{(E/k)^2} + \frac{p * q}{N}$$

### FÓRMULA HIPERGEOMÉTRICA

NC = Normalmente el 90 ó el 95%

N = Población, núm.ítems

p = Error esperado Entre 2%-10%

E = Error que asumimos Entre 1%-10%

NIVEL DE CONFIANZA=95%	
	<b>95%</b>
N=	3.297
p=	0,040
q=	0,960
E=	0,10
k=	1,96
<b>n= 15</b>	

### *Cuadro: elaboración propia*

Sabiendo que la población (N) o el número total de compras que aparece en el libro diario es de tres mil doscientos noventa y siete, determinados por el auditor jefe el error esperado (p) y el error que asumimos (E) y obtenido k estadísticamente es el valor crítico obtenido a partir de un nivel de confianza del 95% obtenemos quince elementos (n).

Vemos que en la muestra aparecen movimientos distribuidos a lo largo del año lo que permite obtener evidencia de existencia y de integridad de las compras.

La hoja de trabajo permite comprobar el soporte de los elementos seleccionados en la muestra, la justificación, la clasificación, el devengo y su posible consideración como bien activable.

Finalmente se concluye que la prueba es satisfactoria.

## Ventas

Según la NIA 240 el auditor tiene que basarse en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos. Por eso en esta área se suelen dedicar análisis

más exhaustivos y variados. En esta memoria se procede a explicar dos tipos de pruebas, un análisis de una muestra de facturas de ventas análogo al procedimiento que se ha explicado en el área de compras y la prueba de corte de operaciones.

#### Análisis de la efectividad de la venta

El objetivo de esta prueba es verificar la existencia y la integridad de las ventas.

Se realiza un muestreo aleatorio de albaranes comprendidos entre el primer y el último albarán generado en el ejercicio auditado (2019) y se comprueba la documentación que permita analizar la efectividad de la venta.

En este caso se seleccionan el número de ítems que el que nos ordena la fórmula hipergeométrica mencionada anteriormente.

Comprobamos en el procedimiento que las fechas de los albaranes y de las facturas son coherentes y que aparece la firma del transportista o del cliente. Este último indicador nos permite comprobar que la mercancía llegó al cliente correctamente; no obstante, en esta empresa sucede que, al tener contratado para según que encargos una empresa de transporte, en ocasiones no aparece el recibí adjunto a la documentación que se revisa porque se lo queda dicha empresa. En otras ocasiones no aparece el recibí o la firma del transportista porque las ventas pueden hacer referencia a construcción de granjas o instalaciones y por lo tanto no exista una entrega estrictamente como tal.

Se concluye que la prueba es satisfactoria.

#### Corte de operaciones de ventas

Esta prueba se utiliza para analizar el devengo, la integridad y la existencia de las últimas ventas del ejercicio auditado y de las primeras ventas del ejercicio siguiente, asegurando así la coherencia de la cifra de existencias. Ver anexo 15.

El trabajo realizado consiste en seleccionar los cinco últimos albaranes y facturas del ejercicio y los cinco primeros albaranes y facturas del ejercicio siguiente.

Se comprueba que la fecha en la que se contabilizaron dichas transacciones es conforme al principio de devengo y la coherencia de las fechas de entrada en el almacén con el registro de las compras.

El Plan General de Contabilidad indica que según el principio de devengo “los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.”

Es decir, que las ventas se registrarán según la corriente real de bienes y servicios.

La prueba consta como satisfactoria.

## **Hechos posteriores**

Como su nombre indica estos procedimientos se realizan en el último tramo de la fase de ejecución.

La prueba de hechos posteriores pretende comprobar si existen pasivos omitidos por la contabilización en el ejercicio posterior de gastos devengados en el ejercicio auditado y comprobar la existencia de problemas por abonos de ventas de 2019 en el ejercicio posterior al auditado.

En el anexo 16 aparecen los tres análisis, el análisis de los extractos bancarios o de los pagos, el análisis de los libros de registro de facturas recibidas y el análisis de los abonos a través del registro de facturas emitidas.

Para poder realizar dichas pruebas o análisis se solicita a la entidad auditada los extractos bancarios de las cuentas corrientes que posee, desde el 1 de enero de 2020 hasta el mes de mayo, y los libros de IVA soportado y repercutido del ejercicio 2020. De los extractos bancarios se seleccionan aquellos pagos que superan los límites del cuadro que determina el criterio de selección. Según el mes del extracto y la proporción de materialidad al que va asociado se eligen las facturas a analizar; por ejemplo, los extractos bancarios que sean de enero y superen los veintidós mil quinientos euros, es decir, el 15% de la materialidad, se tendrán en cuenta en el análisis y se solicitan las facturas que han sido pagadas cotejando el devengo del gasto y la contabilización de estas; conforme avanza el tiempo y los meses aumentan el porcentaje se incrementa y por lo tanto la muestra se va haciendo más pequeña porque el riesgo de que la entidad auditada se equivoque en el devengo de la transacción es menor. Debido a que la mayoría de los pagos se refieren a remesas de facturas que agrupan varios pagos, se desglosa en una hoja diferente cada remesa seleccionada y se vuelve a aplicar el criterio de selección para cada pago individual.

Sólo aparecen significativos los extractos del Banco 1 y del Banco 2, del resto de bancos o no son significativos o hacen referencia a movimientos entre los bancos o son pagos de nóminas, en todo caso se verifica que los importes que aparecen como traspaso o transferencia entre cuentas de diferentes bancos coinciden y que las nóminas se pagan por el importe correcto.

Vemos que en esta prueba no aparece ningún pasivo omitido y por lo tanto se da por satisfactoria la prueba.

A partir de los libros de IVA soportado se seleccionan aquellas facturas que superan el criterio de selección y se solicita a la entidad auditada las facturas seleccionadas

comprobando el devengo y la contabilización. La prueba sale conforme y por lo tanto no se detectan pasivos omitidos.

En el análisis de abonos se seleccionan a través del libro de IVA repercutido las facturas rectificativas o abonos que superen los límites de los criterios de selección.

Se verifica que las facturas rectificativas están contabilizadas correctamente en el devengo adecuado.

Si aparecen facturas que hacen referencia a un servicio que se prestó en el ejercicio anterior hay que revisar si esa factura se periodificó correctamente en el ejercicio anterior.

La prueba finalmente es conforme.

## 6. CONCLUSIONES

En primer lugar, creo que el informe de auditoría, objeto al fin y al cabo de todo este trabajo, es un documento realmente útil; en mi opinión aporta transparencia en el mercado, es decir, obliga a las empresas a presentar información veraz. Los propios términos “imagen fiel” ya indican que la empresa se compromete a no cometer actos fraudulentos con respecto a la información financiera ya que sino el auditor advertirá de lo contrario. No obstante, el informe presenta ciertos apartados que, en mi opinión, pueden conducir a confusión si el lector no comprende lo que se pretende expresar en dicho informe.

Por ejemplo, en el apartado en el que se presentan los AMRA se describen áreas de riesgo que el auditor considera que afectan a la entidad auditada. Esas áreas de riesgo no implican la existencia de ajustes o anomalías, sin embargo, un tercero interesado en leer el informe podría interpretarlo de tal manera.

Además, observo que la labor de un auditor de cuentas requiere una gran responsabilidad. He observado que las NIA-ES explican los procedimientos de auditoría de forma generalizada y que es el auditor quien, en base a su experiencia, decide cómo proceder, es decir, qué procedimientos concretos de auditoría utiliza para llevar a cabo una auditoría de cuentas de la manera más eficiente posible en mi opinión es necesario contar con un profesional que haya adquirido abundante experiencia en el sector.

En mi opinión la normativa que acompaña a esta profesión es muy densa y compleja.

He observado que el trabajo de auditoría se realiza en un periodo de tiempo concreto. La fase de ejecución es la que más esfuerzo lleva y se concentra en unos cinco meses del año aproximadamente.

La fase de planificación es la más interesante y complicada de realizar, hay que ser muy cuidadoso a la hora de realizar los procedimientos relacionados con esta fase porque en base a ese trabajo se realiza la fase de ejecución.

Este año, 2020, ha sido un año lleno de complicaciones para el mundo entero. Debido a la COVID-19 el país estableció un confinamiento con el objetivo de reducir la transmisión del virus. Las empresas tuvieron que cerrar sus puertas y los trabajadores a los que se les facilitaba las herramientas necesarias trabajaban desde casa telemáticamente. En las firmas de auditoría sucedió lo mismo y en mi caso pude trabajar desde casa telemáticamente.

¿Cómo ha afectado la COVID-19 en el trabajo de auditoría? Al no poder acudir en plena fase de ejecución a las empresas de los clientes para llevar a cabo las pruebas de auditoría y obtener evidencia suficiente y de calidad optamos por solicitar toda la información telemáticamente.

Esto provocó retrasos en los procedimientos de auditoría ya que no todas las entidades estaban preparadas para un confinamiento masivo. Algunas de las entidades auditadas sí estaban dotadas de recursos y podían conectarse a sus respectivos ERPs o bases de datos y facilitarnos toda la información que requeríamos; no obstante, no nos fue posible realizar comprobaciones sobre documentación original hasta que terminó el confinamiento.

También se daba la situación de empleados en ERTE, es decir, con contratos suspendidos temporalmente o reducidos debido al efecto del virus en la empresa. Si se daba esta situación en una empresa con varios empleados esenciales a la hora de solicitarles la documentación necesaria, la auditoría de dicha entidad se paralizaba. No obstante, a rasgos generales esta labor se ha podido continuar ejerciendo con casi total normalidad.

En cuanto al trabajo en equipo dentro de la firma de auditoría este periodo ha supuesto un gran reto tecnológico al cual tanto nosotros como muchas empresas nos hemos tenido que adaptar. En nuestra firma no hemos tenido grandes problemas, sin embargo, pienso que, si hubiéramos tenido herramientas de trabajo más adecuadas o preparadas para este tipo de situaciones, herramientas como aplicaciones que facilitasen la gestión de archivos e información compartida o aplicaciones de comunicación mejores, el trabajo habría sido mucho más eficiente.

La COVID-19 a efectos del informe de auditoría queda reflejado en el apartado de párrafo de énfasis en el caso de que la empresa se hubiera visto afectada por el virus.

Este párrafo haría referencia al apartado de hechos posteriores de la memoria dentro de las cuentas anuales de la entidad auditada en el cuál, se expresan los efectos económicos que ha causado esta pandemia. Los plazos relacionados con la emisión del informe y la formulación de cuentas anuales también se vieron modificados debido al virus. Tras una serie de modificaciones finalmente en el Real Decreto-ley 8/2020 se estableció el 1 de junio para iniciar el plazo de tres meses para la formulación de cuentas y se prorrogó dos meses desde la finalización del estado de alarma el plazo para finalizar la auditoría de las cuentas anuales.

Como conclusión, he podido apreciar durante el periodo al que hace referencia esta memoria que el auditor debe estar formándose continuamente, que es una profesión muy dinámica, exigente y relacionada con una amplia gama de conocimientos que se actualizan constantemente.

## **7. BIBLIOGRAFÍA:**

- Banco de España, (2020). Visto el 5 de septiembre de 2020 en:  
<https://clientebancario.bde.es/pcb/es/menu-horizontal/productoservici/relacionados/cirbe/>
- Boletín Oficial del Estado. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (2007): Por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad:  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>
- Boletín Oficial del Estado. Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (2011): Por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio:  
<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-17395>
- Boletín Oficial del Estado. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (2015):  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>
- Boletín Oficial del Estado. Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo (2020): de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19:  
[https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-3824](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2020-3824)
- ICJE,2020. Visto el 30 de agosto de 2020 en:  
<https://www.icjce.es/adjuntos/AuditoresCuaderno21.pdf>
- Montoya del Corte, J., Martínez García, F.J.y Fernández Laviada, A. (2009). La materialidad en la auditoría de estados financieros: pasado, presente y futuro de un controvertido concepto. Actualidad Contable FACES. Año 12, Nº 19, Julio-Diciembre 2009. Mérida. Venezuela (pp. 56-66)
- NIA-ES 200 “Objetivos globales”
- NIA-ES 210 “Acuerdo de los términos del encargo”
- NIA-ES 220 “Control de calidad de la Auditoría”
- NIA-ES 230 “Documentación de Auditoría”
- NIA-ES 260 (revisada) “Comunicación con los Responsable de Gobierno”
- NIA-ES 300 “Planificación de la Auditoría”
- NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y su entorno”
- NIA-ES 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría”
- NIA-ES 330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”

NIA-ES 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría”

NIA-ES 500 “Evidencia de Auditoría”

NIA-ES 501 “Evidencia de auditoria-Consideraciones especiales para determinadas áreas”

NIA- ES 505 “Confirmaciones externas”

NIA-ES 520 “Procedimientos analíticos”

NIA-ES 570 (Revisada) “Empresa en funcionamiento”

NIA-ES 580 “Manifestaciones escritas”

NIA-ES 700 (Revisada) “Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros”

NIA-ES 701 “Comunicación de las cuestiones clave de la Auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”

NIA-ES 705 (Revisada) “Opinión modificada en el Informe emitido por un auditor independiente”

NIA-ES 706 (Revisada) “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones”

NIA-ES 720 (Revisada) “Responsabilidad del Auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados”

TRLSC. Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-10544>

Uyarra Encalado, E. (2020): Riesgos emergentes en tiempos del COVID-19. Disponible en: <https://estebanuyarra.com/riesgos-emergentes-en-los-tiempos-del-covid-19/>