



**Universidad**  
Zaragoza

# Trabajo Fin de Máster

Auditoría de estados financieros: Análisis de  
Calsa, S.A.

Financial statements audit: Calsa, S.A analysis

Autor/es

Sara Calderón Rubio

Director/es

Vicente Condor López  
Lidia Sierra Rodríguez

Facultad de Economía y Empresa  
Curso 2022-2023

## Índice

<b>Resumen .....</b>	<b>3</b>
<b>1.- Introducción.....</b>	<b>4</b>
<b>2.- Nombramiento del auditor.....</b>	<b>6</b>
<b>3.- Encargo de Auditoría.....</b>	<b>7</b>
<b>4.- Planificación.....</b>	<b>10</b>
<b>4.1.- Conocimiento de la entidad y su entorno.....</b>	<b>11</b>
<b>4.2.- Importancia relativa.....</b>	<b>14</b>
<b>4.3.- Identificación de riesgos.....</b>	<b>19</b>
<b>5.- Ejecución.....</b>	<b>23</b>
<b>5.1.- Circularización .....</b>	<b>25</b>
<b>5.1.1.- Circularización de clientes: Conciliación de saldos.....</b>	<b>27</b>
<b>5.1.2.-Circularización de clientes: Evolución posterior.....</b>	<b>28</b>
<b>5.2.- Circularización bancaria .....</b>	<b>29</b>
<b>5.3.- Circuito de compras .....</b>	<b>30</b>
<b>6.- Informe.....</b>	<b>32</b>
<b>7.- Conclusiones .....</b>	<b>36</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>38</b>
<b>Normativa.....</b>	<b>38</b>
<b>Webgrafía.....</b>	<b>39</b>
<b>Anexo 1: Carta de encargo .....</b>	<b>41</b>
<b>Anexo 2: Balance .....</b>	<b>44</b>
<b>Anexo 3: Cuenta de pérdidas y ganancias.....</b>	<b>46</b>
<b>Anexo 4: Revisión analítica.....</b>	<b>47</b>
<b>Anexo 5: Circularización de clientes. Papel de trabajo.....</b>	<b>51</b>
<b>Anexo 6: Circularización bancaria. Papel de trabajo.....</b>	<b>53</b>
<b>Anexo 7: Circuito de compras. Papel de trabajo.....</b>	<b>54</b>
<b>Anexo 8: Informe de auditoría.....</b>	<b>55</b>

## **Resumen**

El presente trabajo tiene por objeto la presentación del proceso que se lleva a cabo durante un encargo de auditoría. Para ello, se han utilizado los conocimientos adquiridos durante el Máster de Auditoría y las prácticas realizadas.

Para alcanzar tal fin, se ha realizado un análisis sobre cada una de las diferentes etapas que conforman el proceso de emisión de un informe de auditoría sobre cuentas anuales a través de una sociedad ficticia, haciendo hincapié en aquellas cuestiones que se han considerado más importantes.

El contenido principal del trabajo se centra en aspectos prácticos, aunque también se recogen algunos conceptos teóricos fundamentales que ayudan a entender en qué consiste la auditoría.

Al final del trabajo, se habrá hablado sobre las diferentes etapas que conforman el trabajo de auditoría (aceptación del encargo, planificación, ejecución y emisión del informe), áreas de más riesgo, pruebas que se realizan y como se trasladan las conclusiones obtenidas al informe.

## **Abstract**

The goal of this project is to present the process of performing an audit. All the knowledge and associated skills obtained throughout the Audit Master's Degree have been incorporated.

To achieve this objective, an analysis has been made of each different part of the Audit report process, using the annual account of a fictitious company, highlighting the issues that are considered most important.

The content of this project is focused on practical examples, although some fundamental theoretical concepts are also included to further demonstrate what an Audit may consist of.

At the end of the project, the different stages that make up the Audit (accepting the report, planning, realizing and reporting issues) will have been covered by outlining in my example, areas of greatest risks, tests that are carried out and how the conclusions are transferred to the final report.

## 1.- Introducción

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC), se entiende por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados según el marco normativo de información financiera aplicable. Dicha actividad tiene como objetivo la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos el cual puede tener efectos frente a terceros.

Aunque la finalidad de la auditoría es la misma para todas las sociedades, los trabajos de auditoría se pueden clasificar según:

- El objetivo por el que se realiza.
- Los principales beneficiarios.
- Campo de actuación, etc.

En función del criterio utilizado se puede hablar de:

- Auditorías de estados financieros, auditorías de cumplimiento, auditoría operativa, etc.
- Auditoría externa o interna.
- Auditoría de programas, auditoría fiscal, auditoría de gestión, etc.

En cuanto a la obligación que tienen las sociedades de someter sus cuentas a una auditoría, la disposición adicional primera de la LAC determina aquellos casos en los que sí que es obligatorio. Adicionalmente, a la hora de establecer magnitudes cuantitativas, se debe tener en cuenta otras normas y leyes que regulan la obligación de auditoría.

Por ejemplo, para las sociedades mercantiles, cuyo criterio utilizado se basa en el tamaño de la sociedad, los límites vienen determinados en el artículo 263 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por real el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. Dicho artículo establece la obligación de auditar las cuentas anuales, y en su caso, el informe de gestión, cuando durante dos ejercicios consecutivos se reúna, en la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- Que el total del activo sea igual o superior a 2.850.000 euros.
- Que el importe de la cifra de negocios sea superior o igual a 5.700.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores durante el ejercicio sea igual o superior a 50.

En el caso de las fundaciones, el artículo 25 de la Ley de Fundaciones recoge que existe obligación de realizar una auditoría externa de las cuentas cuando, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las siguientes circunstancias:

- Que el total de activo supere los 2.400.000 euros.
- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia sea superior a 2.400.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores durante el ejercicio sea superior a 50.

En ambos casos, una sociedad mercantil o una fundación, dejará de estar obligada cuando durante dos ejercicios consecutivos deje de cumplir dos de los requisitos mencionados anteriormente.

Además, independientemente del tamaño, también existen otro tipo de sociedades que están obligadas a auditarse como por ejemplo, aquellas sociedades que durante el ejercicio hayan recibido subvenciones o ayudas por parte de las Administraciones Públicas o fondos de la Unión Europea por un importe total acumulado superior a 600.000 euros o que hayan celebrado con el sector público contratos por un importe total acumulado de 600.000 euros representando dicha cantidad más del 50% del importe neto de su cifra de negocios. También están obligadas a auditarse aquellas entidades que emiten valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación, emiten obligaciones en oferta pública o se dedican de forma habitual a la intermediación financiera.

No obstante, todas aquellas entidades que sin reunir ninguna de las características mencionadas anteriormente quieran someter sus cuentas anuales a una auditoría de cuentas por voluntad propia pueden hacerlo: Auditoría voluntaria.

La realización de una auditoría de cuentas es un proceso largo que demanda una gran cantidad de información, lo que ocasiona que muchas empresas de menor tamaño, que no tienen la obligación de auditarse, y que no cuentan con cierta información de manera fácilmente accesible opten por no someterse a auditorías voluntarias debido al elevado coste adicional que supondría. No obstante, son muchos los beneficios que se obtienen ya que permite atraer financiación e inversiones, facilita el acceso a subvenciones y contratos públicos, genera valor y credibilidad en las cuentas, etc. Además, ayuda a detectar debilidades en el control interno y errores contables significativos que pueden ayudar a mejorar la gestión de la sociedad (Vr & Vr, 2022)

Dada la importancia e implicaciones que puede tener un informe frente a terceros, la auditoría es una profesión que está estrictamente regulada y la cual se rige principalmente por la LAC y el Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto 2/2021, de 12 de enero.

Además, tanto el contenido de la LAC como del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, se completan, a nivel teórico, con las Resoluciones que publica el ICAC. Dichas Resoluciones, elaboradas por las corporaciones que agrupan los auditores, tienen como objetivo actualizar e informar a los auditores de cuentas de todos los cambios que se puedan producir en la legislación vigente, desarrollar nuevos criterios, aportar nueva información, etc.

Por otra parte, también están las consultas que se hacen al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de España (ICAC), las cuáles son vinculantes. Dichas consultas deben estar relacionadas con el marco de información financiera aplicable y con la norma reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias del ICAC (Abad, 2021) y las pueden realizar los profesionales de auditoría, empresarios individuales y órganos de administración de sociedades.

Adicionalmente a toda la normativa nombrada hasta ahora, existen otras regulaciones que complementan el marco normativo, como por ejemplo:

- Las normas de auditoría, de ética e independencia y de control de calidad interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- Normas internacionales de auditoría adoptadas por la UE.
- Normas técnicas de auditoría.
- Normas propias de la contabilidad: Código de Comercio, Plan General Contable, Normas para la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.
- Normativa mercantil: Ley de Sociedades de Capital, Reglamento del Registro Mercantil, etc.

## **2.- Nombramiento del auditor.**

Antes de comenzar con el trabajo de auditoría, la sociedad debe designar al auditor o firma de auditoría que se va a encargar de realizar el encargo teniendo en cuenta que dicho proceso difiere ligeramente en función de si se trata de una auditoría obligatoria o voluntaria.

En el caso de una auditoría obligatoria, el artículo 264 de la Ley de Sociedades de Capital determina que es la Junta General la encargada de designar a la persona o personas que van a realizar la auditoría. Además, debe hacerlo antes de que concluya el ejercicio a auditar y por un periodo de tiempo que no puede ser ni inferior a 3 años ni superior a 9<sup>1</sup>. En el caso de que dicho nombramiento no se produzca en el plazo establecido, el artículo 350 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil, determina que será el Registrador Mercantil del domicilio social el encargado del nombramiento.

Sin embargo, cuando se trata de una auditoría voluntaria, no resultan de aplicación ninguno de los artículos mencionados en el párrafo anterior por lo que el nombramiento puede ser realizado por cualquier órgano del gobierno de la sociedad con poderes suficientes para poder contratar sin límites temporales y por el tiempo que consideren oportuno.

No obstante, tanto si se trata de una auditoría obligatoria como voluntaria, el contrato no puede ser anulado sin que medie justa causa durante el periodo inicial o el periodo de prórroga del contrato inicial y, en caso de poder ser anulado, deberá ser comunicado al ICAC.

### **3.- Encargo de Auditoría.**

Una vez que la sociedad ha decidido quién va a ser el auditor, éste debe considerar si se dan las condiciones adecuadas para poder aceptar el encargo o, si por el contrario, debe rechazarlo. La NIA-ES 210 “*Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*” determina que el auditor solo puede aceptar o continuar con un encargo de auditoría solo sí:

- El marco de información financiera que se utiliza para la elaboración de los estados financieros es adecuado.

---

<sup>1</sup> Si se trata de una entidad de interés público, la Ley 22/2015 de 20 de julio, de Auditoría establece que el contrato inicial debe ser por un periodo de tiempo entre 3 y 10 años, prorrogable hasta un máximo de 4 años, siempre que durante ese periodo adicional se actúe junto con otro auditor o sociedad de auditoría. No obstante, la Ley de presupuestos para 2023 establece que el periodo inicial de contratación total no puede exceder de 10 años incluidas las prórrogas. Una vez finalizado el periodo de contratación máximo de 10 años puede prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de 14 años siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o firma de auditoría junto a otros auditores para actuar conjuntamente o 10 años si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal.

- Se obtiene la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y entiende su responsabilidad en relación con:
  - La preparación de los Estados Financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
  - El adecuado control interno de la Sociedad.
  - El acceso ilimitado al auditor de todo tipo de información y personas.

De no cumplirse estas circunstancias y que además la Dirección no mostrara disposición para cambiar la situación, el auditor no podrá aceptar el encargo. De la misma manera, tampoco podrá aceptarlo si existe una imposición de una limitación al alcance<sup>2</sup> que le hiciera denegar la opinión. Sin embargo, sí que deberá continuar con el encargo si existen disposiciones legales o reglamentarias que lo obliguen. Esto es importante ya que, como se ha dicho anteriormente, una vez que existe un contrato entre la sociedad y el auditor o firma de auditoría, este no se puede rescindir a no ser que exista justa causa<sup>3</sup>.

Por otra parte, además de lo ya mencionado en este apartado, el auditor también debe evaluar, antes de aceptar el nombramiento, su capacidad para el efectivo y adecuado cumplimiento del trabajo así como de los riesgos profesionales que lo rodean según lo dispuesto en las normas que regulan la auditoría de cuentas.

Con riesgos profesionales se hace referencia a la independencia<sup>4</sup> que debe mantener el auditor en todo momento. De acuerdo con el artículo 14 de la Ley de Auditoría de Cuentas *“Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, así como toda persona en condiciones de influir directa o indirectamente en el resultado de la auditoría, deberá abstenerse de participar de cualquier manera en la gestión o toma de decisiones de la entidad auditada”*

Con el fin de preservar la independencia, tanto los auditores de cuentas como las sociedades de auditoría deben establecer unos procedimientos que les permitan detectar e identificar las posibles amenazas a su independencia, evaluarlas y, en caso de ser significativas, aplicar las medidas necesarias para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo. Dichos procedimientos de identificación deben ser adecuados a la magnitud de la labor de auditoría que se va a realizar. Además, es crucial que estos

---

<sup>2</sup> Limitación al alcance: Se da cuando el auditor no puede realizar ningún procedimiento de auditoría que le sirva para obtener evidencia y poder expresar una opinión al respecto.

<sup>3</sup> Ver artículo 5, Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de cuentas.

<sup>4</sup> Ver artículo ZonalIT (s. f.)



procedimientos se revisen regularmente, adaptándolos a cada trabajo de auditoría y deben estar documentados en los correspondientes papeles de trabajo.

De no conseguir eliminarlas o reducirlas, el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría debe abstenerse de realizar la auditoría.

*Tabla 1: Amenazas e Incompatibilidades*

<b>AMENAZAS</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b><u>Interés propio:</u></b> Interés financiero, comercial, etc. o el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes.</li> <li>• <b><u>Autorrevisión:</u></b> Revisiones o evaluaciones de resultados, juicios o criterios emitidos anteriormente por el auditor.</li> <li>• <b><u>Abogacía:</u></b> Posición a favor o en contra de la entidad auditada.</li> <li>• <b><u>Familiaridad o confianza:</u></b> Influencia y proximidad excesiva derivada de la relación que pueda mantenerse con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.</li> <li>• <b><u>Intimidación:</u></b> Posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada.</li> </ul>
<b>INCOMPATIBILIDAD POR CAUSAS PERSONALES</b>
<p>Existe incompatibilidad cuando el auditor, sociedad de auditora, familiares de los auditores principales responsables o red de auditoría y sus familiares con vínculos estrechos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Desempeñen de cargos directivos, administrativos, de empleo, etc o tengan otorgado a su favor poder general, supervisión o control interno o sean responsable del área económico-financiera.</li> <li>• Tengan interés significativo directo, es decir, posean instrumentos financieros.</li> <li>• Operen con instrumentos financieros.</li> <li>• Reciban obsequios o favores salvo que estos sean insignificantes.</li> </ul>
<b>INCOMPATIBILIDAD DERIVADA DE SERVICIOS PRESTADOS</b>
<p>Existe incompatibilidad cuando el auditor, sociedad de auditora, familiares de los auditores principales responsables o red de auditoría y sus familiares con vínculos estrechos realicen:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Servicios de contabilidad o preparación de registros contables o estados financieros.</li> <li>• Servicios de valoración.</li> <li>• Servicios de auditoría interna, abogacía, etc.</li> <li>• Servicios de diseño o puesta en práctica de procedimientos de control interno o gestión de riesgos relacionados con la elaboración de la información financiera.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

Una vez que se cumplen todos estos “requisitos” y el auditor ha aceptado el encargo, se elabora la carta de encargo o el contrato de auditoría. Esta carta de encargo es un contrato escrito en el que principalmente se estipula el objetivo y alcance del servicio del auditor, las responsabilidades tanto del auditor como de la dirección, el marco de información financiera y la estructura y contenido del informe aunque este último pueda diferir en

última instancia. Además, también se acuerdan los honorarios y el plazo de entrega del informe de auditoría.

La estructura y el contenido de la carta de encargo puede variar dependiendo de la entidad. Sin embargo, el objetivo principal de este contrato es otorgar seguridad entre las partes (De Cadesoluciones, 2015). Por ello, aunque en las auditorías recurrentes no es necesario emitir una nueva carta de encargo para cada ejercicio es muy recomendable revisar los términos del encargo. No obstante, dichos términos no se pueden modificar a no ser que exista una justificación razonable.

En todo caso, la carta de encargo debe suscribirse antes del inicio de la realización del trabajo de auditoría.

Ver ejemplo de la carta de encargo adaptada a la sociedad Calsa, S.A, objeto de estudio en este trabajo, en el **Anexo 1: Carta de encargo**.

#### **4.- Planificación.**

Una vez que ambas partes han firmado la carta de encargo, comienza la fase de planificación, la cual desempeña un papel crucial dentro del proceso de realización de una auditoría de cuentas ya que, tal y como recoge la NIA-ES 300 “*Planificación de la Auditoría de Estados Financieros*”, una adecuada planificación no solo ayuda al auditor a organizar, coordinar y dirigir adecuadamente el encargo sino también a seleccionar a los miembros del equipo, a identificar y resolver problemas adecuadamente o a saber que áreas necesitan mayor atención. Por ello, el auditor debe establecer una estrategia global en la que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría y el desarrollo y guía del plan de auditoría.

Esta estrategia global consiste en determinar, por ejemplo:

- Qué recursos se van a emplear en áreas de auditoría específicas.
- Cuantos recursos se van a asignar a esas áreas de auditoría específicas.
- Cuando se van a asignar esos recursos.
- Cómo se van a dirigir y supervisar esos recursos, etc.

Una vez desarrollada la estrategia global de auditoría, se elabora el plan de auditoría para tratar todas las cuestiones identificadas en la estrategia. En dicho plan, el auditor debe incluir una descripción de:

- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para poder valorar los riesgos (NIA-ES 315R “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno*”))
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones (NIA-ES 330 “*Respuestas del auditor a los riesgos valorados*”)
- Otros procedimientos de auditoría planificados que deban realizarse para que el encargo se realice conforme con la NIA.

Por otra parte, aunque la estrategia global y el plan de auditoría parezcan dos procesos totalmente diferenciados, en realidad no lo son ya que la modificación en uno de ellos puede provocar cambios en el otro.

#### **4.1.- Conocimiento de la entidad y su entorno.**

Calsa, S.A. es una sociedad aragonesa que opera en el mercado desde el año 2000 y está especializada en la fabricación y distribución de una amplia variedad de harinas sin gluten aunque también elabora, a partir de sus propias harinas, productos tales como pan, galletas o bollería. Su enfoque principal es ofrecer productos seguros y de alta calidad a todas aquellas personas con intolerancia o alergia al gluten sin perder de vista un enfoque saludable y asequible.

La sociedad está constituida por un capital de 224.384,95 euros, el cual se encuentra dividido en 224.384,95 acciones de 1 euro cada una. En cuanto al accionariado, está compuesto por 4 socios que comparten vínculos familiares con un grado de consanguineidad igual o inferior al tercer grado. Cada uno de ellos posee el 25%.

En cuanto al sector de las harinas sin gluten en el que opera Calsa, S.A., ha experimentado un notable crecimiento debido, principalmente, al aumento de la demanda de productos que no contienen gluten por parte de consumidores con enfermedad celiaca, sensibles al gluten o que siguen una dieta libre de gluten. Estas harinas se utilizan como ingredientes principales en la elaboración de una gran variedad de productos como por ejemplo pan, galletas, pasteles, pastas, cereales, entre otros, que son consumidos con frecuencia y son un básico en la compra de muchos consumidores.

Además, se espera que el sector continúe creciendo en los próximos años debido a la innovación en el desarrollo de nuevos productos y técnicas de producción que mejoran la textura, sabor y calidad de los productos.

Respecto al control interno, la entidad cuenta con unas políticas y unos procedimientos claros y rigurosos que cumplen con las normativas y estándares vigentes para cada etapa del proceso de producción. Desde la adquisición de la materia prima hasta la distribución de los productos finales, ya sea en forma de harina o productos elaborados.

El inventario cuenta con un sistema de seguimiento que registra de manera precisa la cantidad de materias primas y productos terminados que se encuentran en el almacén permitiendo así no solo controlar el número de existencias si no también reducir al mínimo la obsolescencia y prevenir la escasez de alimentos.

Respecto a la calidad de los alimentos, hay establecidos estrictos controles que permiten detectar la presencia de gluten y otros contaminantes, así como para separar y contabilizar aquellos productos que puedan estar contaminados y por lo tanto no puedan ser vendidos. Asimismo, se establecen medidas de higiene y saneamiento en las instalaciones con el fin de garantizar la seguridad e integridad de los productos.

A partir de la experiencia obtenida a través de auditorías realizadas en años anteriores, así como de la información obtenida de la reunión mantenida con los responsables de la sociedad y las pruebas llevadas a cabo, se ha concluido que la empresa cuenta con un buen control interno.

Finalmente, se ha realizado un análisis de la sociedad Calsa, S.A. a través de ratios económico-financieros para evaluar su situación general.

Tabla 2: Ratios económicos-financieros

	<u>Año 2022</u>	<u>Año 2021</u>
<b><u>Endeudamiento</u></b>		
<u>Pasivo</u>	0,757	0,777
Patrimonio Neto		
<b><u>Liquidez</u></b>		
<u>Activo Corriente</u>	2,112	2,089
Pasivo Corriente		
<b><u>Solvencia</u></b>		
<u>Activo</u>	2,321	2,286
Pasivo		
<b><u>Rentabilidad Económica</u></b>		
<u>BAIT</u>	0,146	0,171
Activo		
<b><u>Rentabilidad Financiera</u></b>		
<u>Beneficio Neto</u>	0,192	0,227
Patrimonio Neto		

Fuente: Elaboración propia.

La Sociedad presenta unos niveles de endeudamiento aceptables, ya que se sitúa dentro del rango óptimo establecido (menor de 1), lo que indica que su principal fuente de financiación es la autofinanciación. Además, se observa una ligera disminución en el endeudamiento durante el 2022 respecto al 2021.

En relación con la liquidez, la sociedad exhibe un ratio ligeramente superior al óptimo establecido (entre 1 y 2). Aunque se puede considerar que su liquidez es adecuada, es posible que existan ciertos activos circulantes ociosos<sup>5</sup>. Por lo tanto, es importante que la empresa identifique si existe este tipo de activos para poder eliminarlos con el fin de mejorar su eficiencia y rentabilidad.

En cuanto a la solvencia, tal y como se puede observar en la *Tabla 2: Ratios económicos-financieros*, la solvencia de los dos años se sitúa por encima del nivel óptimo establecido (2), lo cual indica que la empresa ofrece una buena garantía a los acreedores. No obstante, un ratio muy superior al óptimo podría significar un exceso de recursos propios, por lo

<sup>5</sup> **Activos circulantes ociosos:** Activos “parados”, que no producen ni generan beneficios y suponen una pérdida de rentabilidad en el corto plazo.

que, dado los datos obtenidos del análisis, la Sociedad debería tomar medidas para evitar que se produzca dicho exceso.

Finalmente, Calsa, S.A. muestra una rentabilidad económica y financiera positiva, lo que significa que obtiene beneficios por cada euro que invierte tanto en el activo como por cada euro de capital propio aportado. Sin embargo, se puede observar que la rentabilidad ha disminuido en comparación con el año 2021. En concreto, por cada euro invertido en el activo, la sociedad obtiene 2 céntimos menos que en el ejercicio anterior. De la misma manera, la rentabilidad por cada euro de capital propio aportado es de 19 céntimos, 4 céntimos menos que en el 2021. A pesar de esta disminución, la empresa sigue generando beneficios.

En conclusión, actualmente no existe ninguna evidencia que ponga en duda el funcionamiento de la empresa en el futuro. No obstante, se recomienda prestar más atención a los activos circulantes ociosos y al posible exceso de recursos propios para mejorar la rentabilidad y evitar posibles inconvenientes en el largo plazo. Mantener un seguimiento constante y realizar los ajustes oportunos permitirá garantizar un rendimiento óptimo y sostenible en el futuro.

#### **4.2.- Importancia relativa.**

Otro concepto muy importante utilizado tanto en la fase de planificación como en la ejecución de un trabajo de auditoría es la importancia relativa. Además, forma parte de los principios contables que recoge el Plan General Contable en el artículo 3 de la primera parte que trata sobre el Marco Conceptual y que define como *“Se admitirá la no aplicación estricta de algunos principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrá aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función”*.

En definitiva, este principio implica valorar la relevancia que tiene la información de forma individual y desde el punto de vista del receptor de la información. En el contexto de una auditoría de cuentas, la materialidad o importancia relativa hace referencia al *“grado de error a partir del cual se considera que se altera la imagen fiel de la entidad”*.

Dado que resulta imposible revisar cada una de las operaciones que realiza una sociedad a lo largo de un ejercicio, es posible que existan errores que pasen desapercibidos. Por este motivo, para evitar que los errores no detectados sean significativos, el auditor debe establecer una importancia relativa que le permita seleccionar una serie de operaciones que si deban de ser verificadas.

Por otra parte, la determinación de la importancia relativa viene dada por el juicio profesional del auditor y se ve influenciada por su percepción sobre la necesidad de información financiera de los usuarios de los estados financieros. Por ello, la cifra que se toma como importancia relativa no establece necesariamente un valor específico a partir del cual una incorrección es considerada material o no. Según la NIA-ES 320 *“Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”* “El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones aunque sean inferiores a la importancia relativa, dependiendo de las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones”. Esto se debe principalmente a que el auditor no solo tiene en cuenta la magnitud de dichas incorrecciones sino también su naturaleza y las circunstancias específicas en las que se producen. El auditor puede considerar como materiales incorrecciones que se sitúan por debajo de la materialidad. Por este motivo, el auditor puede modificar el nivel de materialidad si identifica nuevos riesgos o si cambian las circunstancias de la entidad.

Entre los diversos factores que se tienen en cuenta para determinar la materialidad, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) enumera los siguientes en su “Guía 38”:

- Los elementos de los estados financieros tales como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos o gastos.
- La existencia de partidas en las que más centran su atención los usuarios de los estados financieros como pueden ser los beneficios, ingresos o activos netos.
- La naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo en el que se encuentra y el entorno sectorial en el que opera, etc,

Además, dicha guía proporciona unos parámetros orientativos que permiten calcular la materialidad.

*Tabla 3: Parámetro orientativos para el cálculo de la materialidad*

Situación	Magnitud base	Tramo
Empresas con beneficios normales	Resultado de las operaciones continuadas antes de impuestos	5%-10%
Empresas en punto muerto, con pérdidas de explotación prolongadas, beneficios volátiles o rentabilidad baja en relación con el volumen de activos o de operaciones	El más representativo de: Total Importe neto de la cifra de negocios Total activos Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%
Empresas en desarrollo	El más representativo de: Total activos Total Importe neto de la cifra de negocios Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%
Entidades sin fines lucrativos	El más representativo de: Total de ingresos ordinarios Total gastos Total activos Patrimonio neto	0,5%-3% 0,5%-3% 0,5%-3% 2%-5%

Fuente: (ICJCE, 2014)

Para el cálculo de la importancia relativa de informe de Calsa, S.A. se parte de la siguiente información extraída tanto del balance<sup>6</sup> como de la cuenta de pérdidas y ganancias<sup>7</sup> proporcionada por la empresa.

*Tabla 4: Cálculo de la Importancia Relativa*

Activos totales	6.805.750,83
Patrimonio Neto	4.118.447,55
Importe neto de la cifra de negocio	11.648.081,27
Resultado de las actividades continuadas antes de impuestos	1.000.248,90

Fuente: Elaboración propia.

A la hora de seleccionar cual va a ser la magnitud base sobre la que aplicar un porcentaje a partir del cual se obtenga la materialidad, se ha tenido en cuenta que Calsa, S.A es una empresa en desarrollo y, por lo tanto, la magnitud más relevante es el importe neto de la cifra de negocios, independientemente de que además es la cifra más elevada.

En cuanto a la estimación del porcentaje, Calsa, S.A. ha experimentado diversos cambios en su actividad empresarial en los últimos 10 años. Inicialmente, se dedicaba exclusivamente a la elaboración de harina de trigo sin gluten. Sin embargo, ha

<sup>6</sup> Ver anexo 2

<sup>7</sup> Ver anexo 3



diversificado su producción e invertido en activos para poder elaborar otro tipo harinas libres de gluten así como sus propios productos elaborados. Además, la empresa tiene previsto embarcarse en un proyecto de mejora de los procesos de producción en los próximos años con el objetivo de seguir mejorando la calidad, textura y sabor.

Con toda esta información que dispone el auditor, su juicio profesional y los parámetros orientativos proporcionados en la Guía 38 del ICJCE, se ha determinado que, debido a que se trata de una empresa en desarrollo, el porcentaje estimado sea del 2% dando como resultado una materialidad de 232.961,63 euros.

La importancia relativa recién calculada se refiere a la denominada “importancia relativa de informe”, la cual se establece para evaluar los estados financieros en su conjunto. Sin embargo, existen otros dos tipos de materialidad.

La importancia relativa para la realización del trabajo, según la NIA-ES 320 *“Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”*, se fija para *“reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto”*.

Para su cálculo se parte de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, aunque la mencionada NIA-ES no proporciona ninguna especificación al respecto. Adicionalmente, la Comisión Técnica y de Calidad considera adecuado que no exceda del 85% de la materialidad para los estados financieros en su conjunto (ICJCE, 2014). En cualquier caso, su determinación también se ve influenciada por el conocimiento que el auditor posee sobre la entidad, la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el periodo a auditar.

En el caso de Calsa, S.A, los auditores han determinado que la importancia relativa para la ejecución del trabajo sea el 80.6% de la importancia relativa para el informe, lo que se traduce en una cifra de 187.767,07 euros.

Finalmente, tan solo quedaría la determinación del umbral para las incorrecciones claramente insignificantes. Las incorrecciones insignificantes son aquellas incorrecciones detectadas que no es necesario acumular, ya que no se espera que tenga un efecto significativo en el conjunto de los estados financieros ni individual ni conjuntamente.

Al igual que con la NIA-ES 320, la NIA-ES 450 *“Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de auditoría”* tampoco estipula ningún método para calcular dicho importe. Sin embargo, al igual que con la importancia relativa para la ejecución, la Comisión Técnica y de Calidad sugiere que oscile entre el 5% y el 10% de la materialidad para informe. En el caso de Calsa, S.A, los auditores han determinado que el umbral de incorrecciones insignificantes sea del 10% dando lugar a una cantidad de 23.296,16 euros.

Una vez establecidos los tres tipos de materialidad, el auditor debe comunicar de manera oportuna y al nivel de gobierno adecuado todas las incorrecciones detectadas a lo largo del trabajo de auditoría, a menos que existan disposiciones legales que lo prohíban. En el caso de que la dirección se niegue a corregir algunas de las incorrecciones comunicadas, el auditor deberá evaluar cómo afectará a los estados financieros en su conjunto.

Es importante destacar que no todas las incorrecciones no detectadas tienen la misma significatividad en los estados. La propia NIA-ES 450, ya mencionada anteriormente, determina que *“antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor debe volver a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA-ES 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad.*

*Para determinar si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada, el auditor debe tener en cuenta:*

- *La magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido.*
- *El efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodo anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto”.*

No obstante, tal y como se menciona a lo largo de este apartado, el juicio del auditor juega un papel crucial en todo momento y es él quien a última instancia decide si una incorrección es significativa o no y como debe ser tratada en el caso de serlo.

### 4.3.- Identificación de riesgos.

En el apartado anterior, cuando se hablaba de la importancia relativa, se mencionaba la imposibilidad para un auditor de verificar cada una de las operaciones que realiza una empresa a lo largo de un ejercicio, lo que implica que puedan existir errores que pasen desapercibidos. Por este motivo se calcula la materialidad, para evitar que esos errores significativos no detectados afecten a los estados financieros y a la imagen fiel de la entidad. Sin embargo, por mucho que se intente minimizarlo siempre va a existir el riesgo de que se cometa un error que acabe afectando al resultado de la auditoría.

El principal riesgo de un auditor es emitir una opinión favorable sobre unos estados financieros erróneos, lo cual, no implica que necesariamente el auditor haya realizado incorrectamente su trabajo. Nunca se va a alcanzar una seguridad del 100% debido a que:

- Se utilizan procedimientos aplicados bajo muestreos.
- No se puede asegurar que se han revisado la totalidad de las operaciones que ha realizado la entidad.
- El grado de juicio y estimación.
- El error humano.

No obstante, el auditor sí que debe de asegurarse de obtener una evidencia suficiente y adecuada de que los estados financieros están libres de errores materiales.

En cuanto al riesgo, existen tres tipos distintos que conjuntamente dan lugar al denominado “Riesgo de Auditoría<sup>8</sup>”. El primero de ellos es el riesgo inherente que hace referencia al riesgo asociado exclusivamente a la actividad económica que realiza la empresa con independencia del control interno que esté aplicando. Se trata de un tipo de riesgo que está fuera del control del auditor ya que es inherente a la naturaleza de la actividad llevada a cabo.

El segundo tipo de riesgo es el riesgo de control, que hace referencia a la probabilidad de que los sistemas de control interno que tiene una entidad no sean capaces de identificar, prevenir o corregir errores que pueden ser materialmente significativos, ya sea de forma individual o conjuntamente. Por esta razón, es importante que el auditor evalúe la adecuación del diseño y el funcionamiento de los controles establecidos.

---

<sup>8</sup> Ver *Riesgos de auditoría y sus tipos* / Gerencie.com, s. f.

Finalmente, está el riesgo de detección el cual está directamente relacionado con los procedimientos de auditoría. Este riesgo hace referencia a la posibilidad de que los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor no detecten incorrecciones que puedan ser materialmente significativas, ya sea de forma individual o en conjunto con otras.

Todos estos riesgos conforman lo que se conoce como riesgo de auditoría que se define como la posibilidad de que un auditor emita un opinión inapropiada, cuando la información con la que se trabaja contiene errores significativos.

La NIA-ES 315 R *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno”* aborda la forma de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error a través de, tal y como indica el propio nombre de la NIA, el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno. Para lograrlo, el auditor debe aplicar una serie de procedimientos de auditoría que le permitan evaluar los riesgos, aunque por sí solos, estos procedimientos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión por lo que es necesario complementarlos con otros.

Entre los procedimientos de auditoría utilizados se encuentran, por ejemplo:

- Indagaciones realizadas a la dirección y a otras personas de la entidad que puedan proporcionar información relevante para identificar los riesgos.
- Aplicación de procedimientos analíticos.
- Observación e inspección.
- Consultas con expertos.
- Resultados de auditorías previas, etc.

En esta fase, dentro de la planificación de una auditoría, el trabajo realizado por el auditor es muy importante, ya que cuanta más información obtenga sobre la empresa y el entorno en el que se desarrolla, mejor va a poder identificar y evaluar los riesgos relacionados con errores significativos. Pero también es muy importante conocer como la empresa hace frente a esos riesgos, es decir, cómo funciona el control interno.

Con el fin de evaluar los riesgos de Calsa, S.A., se ha elaborado a partir de la contabilidad proporcionada por la compañía un balance y una cuenta de pérdidas y ganancias, presentando cifras comparativas con el año anterior. El objetivo de este análisis es identificar posibles anomalías en los saldos y comprender la evolución de la empresa a lo

largo del ejercicio económico. Para ello, primero se deben determinar cuáles son las partidas cuyos saldos o movimientos son más relevantes según la importancia relativa calculada previamente. Con este propósito, el criterio empleado ha sido el siguiente:

- Activo no corriente, patrimonio neto y pasivo no corriente se consideran relevantes cuando los movimientos sean superiores a la IRET o importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Activo corriente y pasivo corriente
- Ingresos y gastos, que conforman la cuenta de pérdidas y ganancias

Se consideran relevantes cuando los saldos sean superiores a la IRET

La evaluación de la significatividad en función del saldo o del movimiento se basa principalmente en que los activos y pasivos a largo plazo, así como el patrimonio neto, no suelen presentar grandes variaciones y la mayoría de los saldos existentes al cierre del ejercicio ya han sido auditados en años anteriores. Sin embargo, los activos y pasivos corrientes, así como los ingresos y gastos, tienden a presentar grandes variaciones que obligan a que sean revisados en su totalidad.

Del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias elaborada, un miembro del equipo de trabajo ha realizado una revisión analítica<sup>9</sup> que posteriormente ha sido revisada por el jefe de equipo. A partir de esta revisión, se han obtenido las siguientes conclusiones:

- El activo no corriente ha experimentado un aumento del 25.77% debido, principalmente, a la adquisición de nueva maquinaria. Entre las principales altas se encuentran dos molinos industriales destinados a la producción de harina de maíz, cuya demanda se ha visto incrementada en los últimos años, y una nueva máquina destinada a la línea de producción de bollería. Para poner en funcionamiento esta última máquina, se ha necesitado una nueva instalación en la nave donde se ha ubicado.
- El activo corriente ha experimentado un incremento del 13.02%. Este incremento se debe principalmente a un aumento del 11.52% de las mercaderías y a un incremento de casi el 35% en las partidas relacionadas con los clientes. a pesar de la reducción en las ventas. Esto se debe principalmente al aumento del periodo medio de cobro debido a las diversas huelgas de transportes que se han llevado a

---

<sup>9</sup> Ver anexo 4.

cabo. Sin embargo, el aumento no ha sido muy significativo debido a la disminución de otras partidas, como por ejemplo, la tesorería, como resultado de la adquisición de los elementos de inmovilizado mencionados anteriormente y el incremento de los clientes no cobrados.

- El patrimonio neto ha experimentado un aumento de aproximadamente un 22,42% debido principalmente al resultado del ejercicio 2022.
- El pasivo corriente ha registrado el menor incremento en comparación con el resto de masas patrimoniales con tan solo un 3,39%. Dicho incremento se debe principalmente al aumento del saldo de remuneraciones pendientes de pago y retenciones por IRPF (razonable con el incremento del gasto de personal) y la Hacienda Pública.

En cuanto a la cuenta de pérdidas y ganancias, se observa una reducción de las ventas debido a la disminución de la producción como consecuencia de las malas cosechas obtenidas ocasionadas por las adversidades climatológicas del último año. Esto ha llevado a una reducción en las compras debido a la menor cantidad de mercaderías disponibles en el mercado y a un aumento de los precios. Sin embargo, a pesar de estas circunstancias, Calsa, S.A. continúa desarrollándose y ha adquirido una serie de máquinas para la inminente apertura de una nueva línea de producción, lo que ha producido un incremento del gasto de personal debido a la necesidad de contratar más mano de obra.

Otros gastos que también han aumentado son los relacionados con los gastos de reparación y conservación de diversas máquinas.

Como resultado, se han obtenido 758.175,77 euros de beneficios, cifra ligeramente inferior a la obtenida en el ejercicio anterior.

Como conclusión de la revisión analítica, se puede observar que los movimientos y saldos obtenidos en el ejercicio auditado son similares a los del ejercicio anterior y que no se identifica ningún riesgo asociado.

Una vez que el auditor tiene cierto conocimiento de la entidad y de su entorno y ha calculado la importancia relativa, realiza diversos procedimientos con el fin de identificar los riesgos. Estos riesgos que se identifican antes de la fase de ejecución son intrínsecos y específicos de cada empresa, ya que depende de la actividad de la empresa y la forma en la que la desarrolla. No obstante, existen dos riesgos que las NIA-ES presumen como presentes en todos los trabajos de auditoría:

- Riesgo de fraude en el reconocimiento de los ingresos<sup>10</sup>. El reconocimiento de ingresos es una de las áreas más importantes por lo que es importante evaluar qué tipos de ingresos, transacciones generadoras de ingresos o afirmaciones dan lugar a dicho riesgo<sup>11</sup>. Por ello, se deben de comprobar que los ingresos y ventas, devoluciones, descuentos y servicios prestados, así como los activos y pasivos derivados de ellos existen y se han registrado en el periodo correspondiente.
- Riesgo de elusión de controles por parte de la dirección<sup>12</sup>. Se presume que los controles pueden ser eludidos por los mandos intermedios o la dirección debido a su capacidad para manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos, lo que implica la identificación de debilidades en los sistemas de control interno de la empresa.

En la auditoría de Calsa, S.A se han realizado los procedimientos correspondientes en relación con estas dos cuestiones, resultando todos ellos conformes.

Por otra parte, se ha identificado un posible riesgo relacionado con la recuperabilidad de los saldos a cobrar de clientes, dado el incremento relevante de esta partida en este ejercicio respecto al ejercicio anterior.

Se han realizado los procedimientos correspondientes para dar respuesta a este riesgo identificado, haciendo un análisis de la antigüedad de estos saldos y comprobando cobros posteriores, concluyendo que no existe riesgo de incorrección material.

Una vez analizadas todas las cuestiones recogidas en este apartado, el auditor planifica cuales van a ser los procedimientos de auditoría que va a llevar a cabo en la fase de ejecución de manera que al final pueda obtener evidencia suficiente y adecuada.

## **5.- Ejecución.**

La siguiente fase antes de la emisión de un informe de auditoría es la fase de ejecución. En ella, se realizan pruebas, se evalúan los controles y se obtiene evidencia suficiente y

---

<sup>10</sup> Ver NIA-ES 240 “Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude”. Requerimiento 26.

<sup>11</sup> Riesgo de fraude: El concepto de fraude a efectos de auditoría se corresponde con un acto intencionado realizado por una o más personas de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad, los empleados o terceros, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal (NIA-ES 240)

<sup>12</sup> Ver NIA-ES 240 “Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al Fraude” apartado 31.

adecuada<sup>13</sup> de aquellos aspectos detectados durante la fase de planificación que requieren de un análisis más detallado. Con el fin de obtener dicha evidencia, el auditor puede utilizar distintos métodos. La NIA-ES 500 “Evidencia de Auditoría” recoge los siguientes:

- Inspección.
- Observación.
- Confirmación externa.
- Recálculo.
- Reejecución.
- Procedimientos analíticos.
- Indagación.

Los métodos de obtención de evidencia son enfoques generales de técnicas que se utilizan para obtener evidencia de auditoría. Por otra parte, los procedimientos de auditoría son enfoques más específicos y detallados basados en los métodos mencionados anteriormente. La diferencia entre los dos radica en el nivel de especificidad y alcance. Los procedimientos de auditoría se enfocan en acciones concretas y detalladas que se utilizan para obtener evidencia dentro de un contexto de auditoría.

Entre los procedimientos de auditoría que se pueden realizar se encuentran:

- Procedimientos de valoración de riesgos.
- Procedimientos de auditoría posteriores:
  - Pruebas de controles: Pruebas diseñadas para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención, detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.
  - Procedimientos sustantivos: Procedimientos de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones, que comprende:
    - Pruebas de detalle: Procedimientos que realiza el auditor con el fin de obtener mayor evidencia de la proporcionada por las pruebas de controles y los procedimientos analíticos. Algunos ejemplos de

---

<sup>13</sup> La NIA-ES 500 “Evidencia de Auditoría” determina que la evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría que se realizan a lo largo de la auditoría. No obstante, también puede obtener evidencia de otras fuentes como, por ejemplo, auditorías anteriores.



este tipo de pruebas serían el análisis de los movimientos del inmovilizado inmaterial o adquisiciones de inmovilizado.

- Procedimientos analíticos sustantivos: Procedimientos que utiliza el auditor con el fin de evaluar la razonabilidad de una cuenta y consiste en comparar lo registrado con las expectativas del auditor. Un ejemplo de este tipo de procedimientos analíticos sustantivos sería la prueba de gastos de personal.
- Evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores. Puede ser adecuada si se aplican procedimientos para comprobar que dicha evidencia sigue siendo relevante.

A continuación, se desarrollan algunas de las pruebas que se han realizado durante la fase de ejecución de la auditoría de Calsa, S.A.

### **5.1.- Circularización**

La circularización es un procedimiento de auditoría utilizado para verificar operaciones o saldos a través de la obtención de confirmaciones externas de terceros independientes. Este procedimiento basado en la confirmación externa<sup>14</sup> es considerado una de las pruebas más efectivas para determinar la autenticidad y razonabilidad de las cuentas y registros contables. (Westreicher, 2022)

OBJETIVO: El objetivo de esta prueba es confirmar y verificar los saldos a través de la respuesta de un tercero independiente verificando a su vez la autenticidad y confiabilidad de dicha respuesta.

#### TRABAJO REALIZADO:

Para llevar a cabo la circularización de los clientes de la entidad a auditar, se utilizó una lista que contenía todos los clientes que componen la cartera de clientes de Calsa S.A. junto con sus correspondientes saldos pendientes de cobrar a 31-12-2022. El objetivo, seleccionar aquellos que van a ser circularizados.

Para realizar la selección, se aplicó el muestreo estadístico MUM (Muestreo de la Unidad Monetaria). Este tipo de muestro utiliza el valor monetario como variable auxiliar para realizar la selección de la muestra, de manera que, la probabilidad de que un elemento de

---

<sup>14</sup> Ver NIA-ES 505 “*Confirmaciones Externas*”

la población sea elegido es directamente proporcional a su valor monetario (Pampin, 2016) En otras palabras, los elementos de mayor valor tienen mayor probabilidad de ser seleccionados en comparación con los de menor valor.

Una vez realizado el muestro estadístico MUM, se obtuvo la siguiente muestra:

Cuenta	Nombre	Saldo
430.032	Cliente AB	148.076,60
430.056	Cliente CD	162.406,60
430.073	Cliente JK	195.843,25
430.095	Cliente LR	198.231,58
430.127	Cliente MZ	114.639,95
430.169	Cliente PR	191.066,58
430.204	Cliente SB	214.949,91
430.246	Cliente HA	167.183,26
430.289	Cliente PC	143.299,94
430.321	Cliente IP	154.525,10

**Total saldo circularizado** 1.690.222,77

**Total saldo clientes** 2.371.882,29

**% Cobertura** 71,26%

Fuente: Elaboración propia

Seleccionada la muestra, el siguiente paso consiste en enviar la carta de circularización a cada uno de los clientes. Para ello, el auditor debe redactar la carta teniendo en cuenta el tipo de respuesta que desea obtener:

- Respuesta positiva: Solicitud a la parte confirmante para que responda, directamente al auditor, confirmando o negando la información adjunta, o facilitando la información requerida.
- Respuesta negativa: Se solicita a la parte confirmante que responda solo en el caso de que exista alguna discrepancia con la información adjunta. Generalmente, este tipo de respuesta no se emplea debido al riesgo que existe de que la falta de respuesta no refleje conformidad, sino más bien que la persona o empresa circularizada no quiera responder.

Adicionalmente, la carta debe proporcionar la dirección de correo electrónico y la dirección postal a la cual se deben dirigir las respuestas.

Calsa, S.A. envió las cartas de circularización el 24 de enero de 2023 por correo electrónico, poniendo en copia a los auditores a través de la dirección de correo electrónico proporcionada para este procedimiento de auditoría. De esta manera, se obtuvo evidencia de que las cartas fueron enviadas a cada uno de los clientes seleccionados en la muestra.

En el papel de trabajo<sup>15</sup>, se ha registrado toda la información recopilada y tanto los correos electrónicos como la documentación ha sido guardada en la carpeta de auditoría de Calsa, S.A. bajo la referencia F.01/1.

Al revisar el papel de trabajo para poder obtener una opinión sobre el saldo de clientes, se puede observar que el 81,35% de las respuestas son conformes, es decir, el saldo que tiene Calsa, S.A. en su contabilidad coincide con el saldo que tiene el cliente en su contabilidad. Sin embargo, tal y como se puede ver en el papel de trabajo, hay un cliente que no ha contestado a la circularización y otro cuyo saldo difiere al de la entidad a auditar. En estos casos, es necesario realizar una prueba alternativa para el primer cliente y una conciliación con el segundo.

### 5.1.1.- Circularización de clientes: Conciliación de saldos.

El objetivo de la conciliación de los saldos es eliminar las discrepancias ajustando el saldo contable con el saldo real. Para ello, se revisan las cuentas contables con el fin de identificar posibles errores o partidas pendientes de contabilizar.

El primer paso a seguir, cuando existe una discrepancia entre el saldo proporcionado por el cliente y el saldo de la empresa a auditar, es cuantificar la diferencia con el fin de facilitar el trabajo de búsqueda de la causa de dicha discrepancia. En el caso del cliente de Calsa, S.A la diferencia entre los saldos es la siguiente:

Cuenta	Nombre	Saldo inicial	Debe	Haber	Saldo final
430.032	Cliente AB	70.843,76	326.415,85	249.183,01	148.076,60

**F.01/1**

**S/Cliente AB** 124.646,39

**Diferencia** 23.430,21

Fuente: Elaboración propia.

<sup>15</sup> Ver anexo 5

Una vez que se ha cuantificado la diferencia, el auditor procede a averiguar su causa. Si dispone de la información necesaria, puede intentar determinar el motivo de la discrepancia y pedir la información específica que necesita. De lo contrario, solicitará a la empresa que le concilie la diferencia.

En el caso de Calsa, S.A, la entidad se pone en contacto con el cliente AB e informa al auditor que la discrepancia se debe a una factura emitida a finales de diciembre de 2022 que, por error, el cliente no la contabilizó en su momento, sino que lo hizo en 2023, a pesar de que debería haber sido contabilizada en el 2022.

No obstante, como Calsa, S.A envió la mercancía al cliente AB a finales del 2022, la venta corresponde al ejercicio 2022 y, por lo tanto, el saldo que tiene Calsa, S,A en su contabilidad es correcto.

Para finalizar, tan solo quedaría actualizar el papel de trabajo<sup>16</sup> trasladando el saldo de “No conforme y no conciliado” a “No conforme y conciliado”.

### **5.1.2.-Circularización de clientes: Evolución posterior.**

En el caso de que uno de los clientes no responda, el papel de trabajo a realizar es diferente al de la conciliación debido a que el auditor no posee ninguna información adicional que le ayude a concluir si el saldo es correcto o no. En estos casos, se solicita a la empresa que proporcione los mayores del año a auditar y del año siguiente. El objetivo principal es identificar las facturas y los cobros relacionados con el saldo pendiente con el fin de corroborar su existencia y su correcta contabilización.

En el caso de Calsa, S.A, se solicitó los mayores del cliente HA correspondientes al ejercicio 2022 y 2023 (hasta ese momento). Una vez obtenidos, se procedió a buscar qué facturas conformaban el saldo pendiente y se solicitó una copia del 100% de las mismas junto con el justificante de pago y el albarán.

Al verificar las facturas se pudo comprobar que esos saldos existían y que estaban contabilizados correctamente y que el saldo pendiente había sido pagado en el ejercicio 2023 por lo que, en el ejercicio 2022, estaban todavía pendientes.

---

<sup>16</sup> Ver anexo 5

**CONCLUSIÓN:** Una vez que todos los saldos de la muestra han sido verificados y el auditor ha obtenido evidencia suficiente de que son correctos, se puede concluir que el saldo de clientes de Calsa, S.A es correcto.

En el caso de la circularización de proveedores, el procedimiento es el mismo.

## **5.2.- Circularización bancaria**

La circularización bancaria, al igual que la circularización de clientes, es un procedimiento de auditoría que se emplea para verificar saldos mediante la obtención de confirmaciones externas de terceros independientes, en este caso, de entidades financieras. No obstante, tanto el procedimiento como el papel de trabajado difiere al que se utiliza con clientes o proveedores.

**OBJETIVO:** El objetivo de esta prueba es comprobar que los saldos que tiene la empresa en su contabilidad concuerdan con los de las instituciones financieras.

**TRABAJO REALIZADO:** Para llevar a cabo la circularización bancaria de la entidad a auditar, a diferencia de la circularización de clientes (proveedores, deudores o acreedores), no se emplea ningún tipo de muestro para seleccionar las entidades financieras que estarán sujetas a confirmación puesto que se circularizan todas. En el caso de Calsa, S.A, en su contabilidad se pueden identificar cuentas asociadas a los siguientes bancos:

Ibercaja Banco
CaixaBank
Bankinter
BBVA
Banco Sabadell

Una vez se tiene una lista con todas las entidades financieras con las que la sociedad opera, se procede a enviar la carta de circularización. En esta carta, el auditor indica que la entidad financiera debe proporcionar toda la información que tenga sobre todas las posiciones que ha mantenido con la empresa en el ejercicio a auditar, como por ejemplo:

- Saldos de las cuentas corrientes, ahorros y cuentas a plazo.
- Saldos por créditos directos, documentos descontados, operaciones de créditos con el exterior, fianzas, etc.

- Títulos, acciones y otros valores depositados por cualquier concepto.
- Nombre de las personas autorizadas para firmas de cheques y cartas orden contra las cuentas bancarias.

Adicionalmente, la carta debe proporcionar la dirección de correo electrónico y la dirección postal a la cual se deben de enviar las respuestas.

Calsa, S.A envió las cartas de circularización el 5 de enero de 2023 por correo electrónico, poniendo en copia a los auditores a través de la dirección de correo electrónico proporcionada para este tipo de procedimiento. De esta manera se obtuvo evidencia de que las cartas fueron enviadas a cada una de las entidades financieras.

En el correspondiente papel de trabajo<sup>17</sup>, se ha ido registrando toda la información recibida y tanto los correos electrónicos como la documentación adjunta ha sido archivada en la carpeta de auditoría de Calsa, S.A bajo la referencia C.1/1.

Una vez que se han recibido todas las respuestas y se han registrado en el papel de trabajo correspondiente, se procede a comparar esta información con los saldos que tiene la empresa en su contabilidad para verificar si son correctos o existen diferencias.

CONCLUSIÓN: Tal y como se puede observar en el papel de trabajo, los saldos proporcionados por las diferentes entidades financieras concuerdan con los importes que tiene la empresa en su contabilidad, lo que nos permite concluir esta prueba de manera satisfactoria.

No obstante, pueden darse diferentes situaciones. En los casos en los que existen diferencias entre el saldo informado por la entidad financiera y el saldo en contabilidad, habría que solicitar a la empresa el detalle de las partidas conciliatorias y revisarlas para poder determinar si el saldo es correcto o no y por qué.

Por otra parte, en el caso de que alguna entidad financiera no contestara a la circularización solicitada, habría que evaluar el posible efecto de este hecho en el informe.

### **5.3.- Circuito de compras**

El circuito de compras es una prueba de control que se utiliza para verificar la eficacia y adecuación del control interno de una empresa en el área de compras. Este procedimiento

---

<sup>17</sup> Ver Anexo 6

se centra en analizar el proceso completo de compra, desde la identificación de la necesidad de adquirir un bien o un servicio hasta su registro contable.

OBJETIVO: El objetivo es determinar si el control interno implementado es adecuado para prevenir errores, fraudes o irregularidades durante el proceso completo de compra. Asimismo, tiene como finalidad identificar posibles deficiencias y proponer recomendaciones para mejorar la eficiencia y confiabilidad en las operaciones de compras que realiza la entidad.

TRABAJO REALIZADO: Para llevar a cabo la prueba sobre el circuito de compras, es necesario trabajar con una muestra, ya que resulta imposible e ineficaz revisar cada una de las compras realizadas por la entidad a lo largo del ejercicio. En este sentido, se le pide a la empresa a auditar una lista que recopile todas las compras efectuadas en el ejercicio y, mediante un muestreo estadístico, se seleccionan una serie de operaciones que serán analizadas en detalle.

En el caso de Calsa, S.A, el papel de trabajo<sup>18</sup> correspondiente se encuentra identificado con la referencia P.03 y se divide en dos partes. En la primera, se registran los datos claves del pedido, albarán y factura tales como el número de identificación del documento y la fecha de emisión del mismo, entre otros. En la segunda parte, se encuentra una serie de campos enumerados del 1 al 10, que representan diferentes atributos. Cada atributo tiene una función identificativa distinta:

- Los 4 primeros hacen referencia a la existencia, veracidad y concordancia entre el pedido-albarán-factura. Con ellos se pretende obtener evidencia de que realmente se ha realizado una compra y que los principales documentos son coherentes con dicha compra.
- Los 6 últimos se relacionan con la correcta contabilización de la compra por parte de la empresa, incluyendo el correcto uso de las cuentas y la realización del pago.

Estos atributos se rellenan utilizando un 0 o un 1. En el caso de concluir que una compra cumple con el atributo a analizar, se completaría con un 0 indicando que no hay ningún error. Por el contrario, si la operación no cumple con lo indicado por el atributo se completaría con un 1 indicando que existen errores. En el caso de identificarse algún error, deben solicitarse las explicaciones pertinentes a la empresa para que, al final de la

---

<sup>18</sup> Ver anexo 7

realización de la prueba, el auditor obtenga evidencia del correcto o mal funcionamiento del control interno.

CONCLUSIÓN: Tras haber analizado 10 operaciones de compras realizadas por Calsa, S.A a lo largo del ejercicio 2022, el auditor ha llegado a la conclusión de que todas ellas se encuentran debidamente identificadas y contabilizadas. Esto indica que el control interno está funcionando correctamente en relación a estas transacciones.

## 6.- Informe

*“El informe de auditoría es un documento realizado por un auditor externo donde expresa una opinión no vinculante sobre las cuentas anuales o los estados financieros que presenta una empresa” (Sánchez, 2022)*

Tal y como expresa la definición, el informe de auditoría es un documento que elabora un auditor externo, ya sea una persona física o una firma de auditoría. Es importante que el auditor sea externo pues es ahí donde radica la validez del informe, ya que las auditorías internas son simples mecanismos de control internos de la empresa. Por otra parte, el informe expresa una opinión no vinculante, lo que significa que solo refleja la percepción y la opinión del auditor, aunque en determinadas circunstancias se tiene en cuenta para algo más que una opinión debido a su importancia en el marco empresarial. Dicha relevancia es tal, que el legislador ha establecido obligatorio la realización de auditoría a ciertas empresas. Un claro ejemplo son las empresas cotizadas ya que suponen la única fuente de información para terceros ajenos a la empresa para comprobar si los estados financieros son fiables o no. No obstante, aunque son muchas las empresas que no están obligadas, la algunas optan por someterse a una auditoría para generar mayor confianza.

En cuanto al informe de auditoría, el principal objetivo es emitir una opinión sobre los estados financieros. Por ello, existen diversos tipos de opiniones en función de si los estados financieros reflejan o no la imagen fiel. La NIA-ES 700 R *“Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”* establece los siguientes:

- Opinión favorable o no modificada: El auditor concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.



- Opinión modificada: El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA-ES 705 R “*Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*” cuando:
  - Concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material;
  - 
  - No pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.
- Opinión adversa o negativa: El informe contiene una opinión adversa o negativa cuando, tras obtener evidencia suficiente y adecuada, el auditor concluye que las incorrecciones detectadas, ya sea individual o conjuntamente, son materiales y afectan de manera generalizada.
- Abstención u opinión denegada: El informe de auditoría emite una opinión denegada cuando el auditor no puede obtener evidencia suficiente y adecuada en la que fundamentar su opinión y concluye que, en el caso de haber incorrecciones, los posibles efectos podrían ser materiales y muy generalizados.

En relación a la estructura y contenido del informe, estos varían en función de si se trata de una auditoría de interés público o no:

ENTIDADES DE INTERÉS PÚBLICO O EIP <sup>1</sup>	Ver apdo.	ENTIDADES NO CONSIDERADAS DE INTERÉS PÚBLICO	Ver apdo.
INFORME DE AUDITORÍA DE [cuentas anuales o estados financieros] EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE	1	INFORME DE AUDITORÍA DE [cuentas anuales o estados financieros] EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE	1
A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:		A los accionistas de ABC, S.A. [por encargo de.....] [Destinatario correspondiente]:	
<b>Informe sobre [las cuentas anuales o estados financieros]</b>			
• Opinión	2	• Opinión	2
• Fundamento de la opinión	3	• Fundamento de la opinión	3
• Empresa en funcionamiento *	4	• Empresa en funcionamiento *	4
• Párrafo de énfasis *	6	• Párrafo de énfasis *	6
• Cuestiones clave de la auditoría	5	• Aspectos más relevantes de la auditoría	
• Párrafo de otras cuestiones *	7	• Párrafo de otras cuestiones *	7
• Otra información: Informe de gestión	8	• Otra información: Informe de gestión	8
• Responsabilidad de los administradores y de la comisión de auditoría en relación con las cuentas anuales	9	• Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales	9
• Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales	10	• Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales	10
Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios	11		
• Informe adicional para la comisión de auditoría			
• Periodo de contratación			
• Servicios prestados			
[Nombre y número de ROAC del auditor] [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad ]	12	[Nombre y número de ROAC del auditor] [Firma del auditor] [Fecha del informe de auditoría] [Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad ]	12

Fuente: Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña (2018)

Tal y como se puede observar en la tabla, aunque muchos de los apartados son iguales, existen pequeñas diferencias, como, por ejemplo:

- El apartado de “Aspectos más relevantes de la auditoría” se denomina en las entidades de interés público “Cuestiones claves de la auditoría”.
- En las entidades de interés público no solo se hace referencia a la responsabilidad de los auditores en relación con las cuentas anuales, sino que también se incluye la responsabilidad de la comisión de auditoría.
- Existen requisitos legales y reglamentarios que deben ser incorporados en los informes de auditoría de entidades que son consideradas de interés público como

por ejemplo el informe adicional para la comisión de auditoría, el período de contratación o los servicios prestados.

En el caso de una sociedad no considerada una entidad de interés público, el informe contendrá los siguientes apartados:

1. Opinión (obligatorio): La opinión expresa de manera clara y precisa si los estados financieros reflejan de manera precisa el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad auditada, según el marco normativo de información financiera aplicable.
2. Fundamento de la opinión (obligatorio): En esta sección, el auditor explica los motivos que le han llevado a emitir su opinión, así como el reflejo de todas las salvedades, en caso de existir, en el informe. También se debe hacer referencia a las normas de auditoría aplicadas durante el trabajo. Además, se debe incluir una declaración que exprese que no se han realizado servicios diferentes a los de la auditoría, y que no han ocurrido ciertas circunstancias que hayan afectado a la independencia del auditor de acuerdo con lo establecido en la Ley de Auditoría de Cuentas.
3. Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento (opcional): Los estados financieros se preparan bajo el principio de empresa en funcionamiento, lo cual implica que la entidad va a continuar con su actividad en un futuro previsible, a menos que la dirección tenga la intención, por ejemplo, de liquidarla.  
Sin embargo, cuando la incertidumbre material relacionada con la empresa, su impacto y la probabilidad de ocurrencia es significativa, el auditor debe replantearse si es necesario revelar adecuadamente la información sobre la naturaleza y las implicaciones de dicha incertidumbre para asegurar una presentación fiel de los estados financieros.
4. Aspectos más relevantes de la auditoría (obligatorio). En esta sección se detallan las áreas donde se ha identificado un mayor riesgo de incorrección material. Para determinar estos riesgos el auditor, de entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad, selecciona aquellas que hayan requerido un mayor atención.
5. Párrafo de énfasis (opcional): Los párrafos de énfasis se refieren a cuestiones que se presentan adecuadamente en los estados financieros y que, sin ser salvedades o

aspectos relevantes, son consideradas de tal importancia por el auditor que resultan fundamentales para los usuarios.

6. Párrafo de otras cuestiones (opcional): Este párrafo hace referencia a cuestiones que, según el criterio del auditor, son relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría. Estas cuestiones son distintas de las que se presentan en los estados financieros.
7. Otra información: Informe de gestión (opcional): En el caso de que exista informe de gestión, se proporciona una opinión acerca de la concordancia de dicho informe con las cuentas anuales correspondientes al mismo ejercicio. Además, se evalúa si el contenido y la presentación del informe de gestión cumplen con los requisitos establecidos por la normativa aplicable.
8. Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales (obligatorio): Se hace mención de que las cuentas han sido elaboradas por el órgano de administración y se identifica el marco normativo que ha sido aplicado en su formulación.
9. Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales (obligatorio): Se proporciona una descripción general del alcance de la auditoría realizada, así como información sobre la responsabilidad del auditor de emitir una opinión sobre las cuentas anuales en su totalidad.
10. Fecha y firma de quien o quienes hubiera realizado el informe (obligatorio).

## **7.- Conclusiones**

El objetivo principal de este trabajo consiste en explicar qué es y cómo se realiza un trabajo de auditoría a partir de los conocimientos que he adquirido durante el Máster de Auditoría de la Universidad de Zaragoza y las prácticas realizadas en CGM Auditores.

Con el fin de alcanzar dicho objetivo, se ha planteado un caso ficticio basado en una empresa real a partir de cual se han ido desarrollando, tanto de manera teórica como práctica, las diferentes fases que componen un trabajo de auditoría de manera que, al final de su lectura, el lector pueda hacerse una idea de todo el proceso que se lleva a cabo para finalmente poder emitir una opinión.

En definitiva, el trabajo se compone de dos partes diferentes. Una de ellas se enfoca en los aspectos más teóricos, donde se recogen no solo las explicaciones que he considerado más importantes para entender qué es la auditoría y el trabajo del auditor en términos

generales, sino que también se mencionan y detallan algunas tareas fundamentales realizadas en la fase de encargo y planificación, normalmente desempeñadas por profesionales con mayor experiencia, en las cuales, por lo tanto, no he tenido la oportunidad de participar directamente.

Por el contrario, la otra parte que compone este trabajo se centra en los aspectos prácticos en los que sí que he tenido la oportunidad de participar. El objetivo principal a la hora de presentar algunas de las pruebas que he realizado durante mis prácticas en la firma ha sido intentar plasmar no solo el resultado final del papel de trabajo, sino también destacar la razón por la que se realiza una prueba, que se pretende obtener de ella y las conclusiones a las que se llegan una vez realizada. Este aspecto es algo en lo que han hecho mucho hincapié mis compañeros de equipo y que es muy importante ya que permite entender muchas otras cuestiones.

Una vez finalizado este proyecto, las prácticas y el Máster en Auditoría y con una percepción muy distinta, he comprendido que la auditoría no solo sirve para determinar si los estados financieros son correctos o no y que hay mucho trabajo detrás. Trabajo con el que no solo se adquieren nuevos conocimientos en contabilidad, sino en el que también se aprende sobre el funcionamiento de diversos sectores y actividades, normativa, métodos de trabajo, compañerismo, etc.

Por último, me gustaría agradecer a todos los profesionales que forman parte de CGM Auditores, sobre todo a mi equipo de trabajo, por su amabilidad, paciencia y disposición a ayudarme en todo momento. Gracias a ellos he tenido la oportunidad de participar en varios proyectos con los que he podido aprender y formarme. Por último, me gustaría también agradecer a Marta por su apoyo, tiempo y dedicación a este trabajo. Este trabajo no hubiera sido el mismo sin sus consejos.

## **Bibliografía**

ICJCE. (2014). *Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad*.

CCJCC. (2018). *Estructura y contenido del informe de auditoría*.

## **Normativa**

**Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.** (BOE número 310, de 27 de diciembre de 2002) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25180>

**Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas** (BOE número 173, de 21 de julio de 2015) <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-8147>

**Ley 22/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023** (BOE número 308, de 24 de diciembre de 2022) <https://www.boe.es/eli/es/l/2022/12/23/31/con>

**NIA-ES 210** “Acuerdos de los términos del encargo de auditoría”. <https://www.icac.gob.es/node/59>

**NIA-ES 240** “Responsabilidades del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros con respecto al fraude” <https://www.icac.gob.es/node/62>

**NIA-ES 300** “Planificación de la Auditoría de Estados Financieros” <https://www.icac.gob.es/node/66>

**NIA-ES 315R** “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno” <https://www.icac.gob.es/node/2062>

**NIA-ES 320** “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría” <https://www.icac.gob.es/node/68>

**NIA-ES 330** “Respuestas del auditor a los riesgos valorados” <https://www.icac.gob.es/node/69>

**NIA-ES 450** “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de auditoría” <https://www.icac.gob.es/node/71>

**NIA-ES 500** “Evidencia de auditoría” <https://www.icac.gob.es/node/72>

**NIA-ES 505** “Confirmaciones externas” <https://www.icac.gob.es/node/74>

**NIA-ES 700R** “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros” <https://www.icac.gob.es/node/1609>

Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (BOE número 184, de 31 de julio de 1996) <https://www.boe.es/eli/es/rd/1996/07/19/1784/con>

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE número 278, de 20 de noviembre de 2007) <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514/con>

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. (BOE número 161, de 03 de julio de 2010) <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2010/07/02/1/con>

Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE número 26, de 30 de enero de 2021, páginas 11045 a 11144) <https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/01/12/2>

## **Webgrafía**

Abad, G. G. (2021). Todo lo que te interesa conocer sobre las consultas al ICAC. *Sage Advice España*. <https://www.sage.com/es-es/blog/todo-lo-que-te-interesa-conocer-sobre-las-consultas-al-icac/>

De Cadesoluciones, V. T. L. E. (2015, 4 junio). *Aspectos relevantes de la Carta de encargo de Auditoría de Estados Financieros*. CADE SOLUCIONES. <https://cadesoluciones.blog/2015/06/04/aspectos-relevantes-de-la-carta-de-encargo-de-auditoria-de-estados-financieros/>

Pampin, A. (2016). El método de la unidad monetaria. el enfoque estándar. *Asocex*. <https://asocex.es/el-metodo-de-la-unidad-monetaria-el-enfoque-estandar/>

*Riesgos de auditoría y sus tipos* | *Gerencie.com*. (s. f.). <https://www.gerencie.com/tipos-de-riesgos-de-auditoria.html>

Sánchez, A. D. (2022). Informe de auditoría. *Economipedia*.

<https://economipedia.com/definiciones/informe-de-auditoria.html>

Vr, C., & Vr, C. (2022, 24 febrero). Principales ventajas en la realización de una auditoría de cuentas anuales de forma voluntaria - Vilar Riba. *Vilar Riba - Assessorament global per a la teva empresa*.

<https://villarriba.com/2021/12/16/principales-ventajas-en-la-realizacion-de-una-auditoria-de-cuentas-anuales-de-forma-voluntaria/?lang=es>

Westreicher, G. (2022). Circularización. *Economipedia*.

<https://economipedia.com/definiciones/circularizacion.html#:~:text=La%20circularizaci%C3%B3n%20es%20un%20procedimiento,parte%20del%20proceso%20de%20auditor%C3%ADa.>

ZonaIT. (s. f.). *La independencia del auditor - Auditoría & Co.* <https://auditoria-audidores.com/articulos/articulo-auditoria-la-independencia-del-auditor/>



## Anexo 1: Carta de encargo

4 de octubre de 2022

Calsa, S.A.  
C/Músico Carlos Santos, 16  
Polígono Los Olivos, Zaragoza

Estimados señores:

Nos complace remitirles el acuerdo alcanzado con ustedes para realizar la auditoría de las cuentas anuales de Calsa, S.A. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria, para cada ejercicio posterior al período inicial de contratación).

Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y sobre la información contable contemplada en el informe de gestión. Adicionalmente, informaremos a los Administradores sobre las debilidades significativas que, en su caso, hubiésemos identificado en la evaluación del control interno.

### Responsabilidades y limitaciones de la auditoría.

Realizaremos nuestro trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría generalmente aceptadas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, en bases selectivas, obtendremos la evidencia justificativa de la información incluida en las cuentas anuales, evaluaremos los principios contables aplicados, las estimaciones significativas realizadas por los Administradores y la presentación global de las citadas cuentas anuales. Igualmente comprobaremos la concordancia de la información contable que contiene el informe de gestión con las cuentas anuales.

Como parte de nuestra auditoría, y únicamente a efectos de determinar la naturaleza, oportunidad y amplitud de nuestros procedimientos de auditoría, efectuaremos un estudio y evaluación de la estructura de control interno de la Sociedad. Sin embargo, ello no será suficiente para permitirnos expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera.

El objetivo de nuestro trabajo, en relación al estudio y evaluación del sistema de control interno, es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativos. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón y dado que nuestro examen está basado principalmente en pruebas selectivas, no podemos garantizar que se detecten todo tipo de errores o irregularidades, en caso de existir.

La opinión técnica del auditor de cuentas proporciona un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, pero no incluye la predicción de sucesos futuros, por lo tanto, la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales, no constituye una garantía sobre la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le

puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad normal de la entidad a lo largo del próximo ejercicio económico, para decidir si las mismas han de influir en su opinión.

Los papeles de trabajo preparados en relación con la auditoría son propiedad del auditor, constituyen información confidencial, y los mantendremos en nuestro poder de acuerdo con las exigencias de la Normativa sobre Auditoría de Cuentas. Asimismo, y de acuerdo con el deber de secreto establecido en dicha normativa, nos comprometemos a mantener estricta confidencialidad sobre la información de la entidad obtenida en la realización del trabajo de auditoría.

Por otra parte, en la realización de nuestro trabajo mantendremos siempre una situación de independencia y objetividad, tal y como exige la normativa de auditoría de cuentas a este respecto.

#### Responsabilidad y Manifestaciones de los Administradores.

La formulación de las cuentas anuales a las que se ha hecho referencia anteriormente es responsabilidad de los Administradores de la sociedad. Asimismo el registro de las operaciones en los libros de contabilidad y del mantenimiento de una estructura de control interno que sea suficiente para permitir la elaboración de unas cuentas anuales fiables es responsabilidad de los Administradores, así como de proporcionar, cuando sean solicitados, los registros contables de la Sociedad y la información relativa a los mismos.

Con objeto de facilitar una comunicación más efectiva, la sociedad designará al personal de ésta a quienes el auditor deba dirigir las consultas necesarias para realizar su trabajo.

Las Normas Técnicas de Auditoría exigen que obtengamos de los Administradores una carta de manifestaciones sobre las cuentas anuales. Los resultados de nuestras pruebas de auditoría, las respuestas a nuestras consultas y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia para emitir una opinión sobre las cuentas anuales. En consecuencia, los administradores deberán entregar firmada la "Carta de manifestaciones de la Dirección" que le soliciten los auditores en los términos previstos en la Norma Técnica de Auditoría al respecto.

Si ustedes tuvieran la intención de publicar las cuentas anuales junto con nuestro informe de auditoría en un documento que contenga otra información, se comprometen a: (a) proporcionarnos un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.

#### Honorarios y Facturación.

Nuestros honorarios por los servicios de auditoría de cuentas anuales se fijan en función del tiempo empleado en la realización del trabajo y de las tarifas horarias de auditoría en vigor cada año, por categorías profesionales, aplicadas por carácter general. Nuestros honorarios por el examen de las cuentas correspondientes al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2022, ascienden a 5.000 euros, equivalentes a 100 horas de trabajo de nuestro personal profesional. A este importe se añadirán los gastos que incurramos por su cuenta y el I.V.A. correspondiente.

Hemos efectuado esta estimación teniendo en cuenta las premisas siguientes:

- La sociedad nos entregará sus cuentas anuales debidamente formuladas por los Administradores dentro del plazo que a estos efectos establece la Ley.
- La sociedad nos prestará su máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos así como las cartas de solicitud de confirmación que seleccionemos serán puestos a nuestra disposición en el plazo que fijemos de común acuerdo.

Si durante la realización de nuestro trabajo observásemos cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo, tales como fusiones, absorciones, cambios de objeto social, modificación de volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, errores en aquellos detalles que les hubiéramos solicitado, modificación del sistema contable y otros similares, se lo notificaríamos explicándoles los motivos que nos obligan a variar los honorarios estimados, basándonos en el número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.

La prestación de los servicios de auditoría objeto del presente acuerdo se regirá en todo caso por las disposiciones legales vigentes en cada momento.

En caso de conformidad con los términos aquí expuestos, les agradeceríamos que nos devolvieran debidamente firmada la copia que les adjuntamos.

Estamos encantados de tener la oportunidad de prestarles nuestros servicios profesionales y les aseguramos que dedicaremos a este trabajo nuestra mayor atención.

Calsa. S.A.



Sergio Domínguez Martínez  
Administrador

JSJ Auditores, S.L



Juan Manuel Ruiz Blasco  
Socio

4 de octubre de 2022

## Anexo 2: Balance

<u>ACTIVO</u>	<u>EJERCICIO 2022</u>	<u>EJERCICIO 2021</u>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>654.079,31</b>	<b>520.074,26</b>
<i>1.- Inmovilizado intangible</i>	<i>371,76</i>	<i>371,76</i>
Aplicaciones informáticas	371,76	371,76
<i>2.- Inmovilizado material</i>	<i>653.707,55</i>	<i>519.702,50</i>
Terrenos y construcciones	435.269,32	423.793,86
Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	218.438,23	95.908,64
<i>6.- Activos por impuesto diferido</i>		
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>6.187.046,24</b>	<b>5.474.330,72</b>
<i>2.- Existencias</i>	<i>2.074.054,18</i>	<i>1.859.803,78</i>
Comerciales	2.074.054,18	1.859.803,78
<i>3.- Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</i>	<i>2.372.391,14</i>	<i>1.793.926,01</i>
Clientes por ventas y prestaciones de servicios	2.371.882,29	1.764.670,01
Personal	465,77	25,46
Otros créditos con las Administraciones Públicas	43,08	29.230,54
<i>7.- Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</i>	<i>1.740.600,92</i>	<i>1.820.600,92</i>
Tesorería	1.740.600,92	1.820.600,92
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>6.841.125,55</b>	<b>5.994.404,97</b>

<u>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</u>	<u>EJERCICIO 2022</u>	<u>EJERCICIO 2021</u>
<b>PATRIMONIO NETO</b>	<b>4.140.129,45</b>	<b>3.381.953,68</b>
<b>A-1) Fondos Propios</b>	<b>4.140.129,45</b>	<b>3.381.953,68</b>
1.- Capital	224.384,95	224.384,95
3.- Reservas	3.157.568,73	2.388.310,02
<i>Legal y estatutarias</i>	202.674,03	202.674,03
<i>Otras reservas</i>	2.954.894,70	2.185.635,99
7.- Resultado del ejercicio	758.175,77	769.258,71
<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>2.700.996,10</b>	<b>2.612.451,29</b>
1.- Deudas a corto plazo	13.692,81	1.817,10
Deudas con entidades de crédito	13.692,81	1.817,10
5.- Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	2.687.303,29	2.610.634,19
<i>Proveedores</i>	2.453.909,69	2.481.590,96
<i>Acreedores varios</i>	40.580,97	20.353,05
<i>Personal (remuneraciones pendientes de pago)</i>	69.364,46	23.375,10
<i>Pasivos por impuesto corriente</i>	40.645,80	41.680,63
<i>Otras deudas con las Administraciones Públicas</i>	82.802,37	43.634,46
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	<b>6.841.125,55</b>	<b>5.994.404,97</b>

### Anexo 3: Cuenta de pérdidas y ganancias

<u>CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS</u>	<u>EJERCICIO 2022</u>	<u>EJERCICIO 2021</u>
1.- Importe neto de la cifra de negocios	11.648.081,27	11.750.089,87
4.- Aprovisionamientos	(10.000.461,39)	(10.166.658,61)
6.- Gastos de personal	(449.411,18)	(389.837,89)
7.- Otros gastos de explotación	(146.941,88)	(131.320,85)
8.- Amortización del inmovilizado	(40.365,79)	(36.895,68)
11.- Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	0,00	301,43
<b>A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN</b>	<b>1.010.901,03</b>	<b>1.025.678,28</b>
<b>B) RESULTADO FINANCIERO</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b>	<b>1.010.901,03</b>	<b>1.025.678,28</b>
20.- Impuesto sobre beneficios	252.725,26	256.419,57
<b>D) RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>758.175,77</b>	<b>769.258,71</b>

## Anexo 4: Revisión analítica.

Empresa/Fecha: <b>CALSA, S.A./2022</b> Area de examen: Precedimientos analíticos Título: Revisión analítica de balance a 31-12-2022				Realizado Revisado	SC MC	Fecha Fecha	11/01/2023 16/01/2023	Ref: <b>6AG1/1</b>	IRET UII	187.767,07 23.296,16
---	--	--	--	-----------------------	----------	----------------	--------------------------	--------------------	-------------	-------------------------

	Saldo 31-12-21	DEBE	HABER	Saldo 31-12-22	Diferencia	Porcentaje Variación	Ref	Comentario
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>5.994.404,96</b>	<b>47.899.770,45</b>	<b>47.053.049,86</b>	<b>6.841.125,55</b>	<b>846.720,59</b>	<b>14,13%</b>		
<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>520.074,26</b>	<b>174.370,85</b>	<b>40.365,79</b>	<b>654.079,32</b>	<b>134.005,06</b>	<b>25,77%</b>		
<b>1- Inmovilizado intangible</b>	<b>371,76</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>371,76</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00%</b>		
206 Aplicaciones informáticas	20.623,34	0,00	0,00	20.623,34	0,00	0,00%	A.0	
2805 Amortización acumulada de derechos de traspaso	-20.251,58	0,00	0,00	-20.251,58	0,00	0,00%	A.0	
<b>2- Inmovilizado material</b>	<b>519.702,50</b>	<b>174.370,85</b>	<b>40.365,79</b>	<b>653.707,56</b>	<b>134.005,06</b>	<b>25,78%</b>		
210 Terrenos y bienes naturales	146.334,41	16.597,81	0,00	162.932,22	16.597,81	11,34%	A.0	Adquisición de un nuevo terreno colindante al terreno donde se encuentra ubicada la fábrica.
211 Construcciones	382.454,33	4.998,73	0,00	387.453,06	4.998,73	1,31%	A.0	Instalación necesaria para el funcionamiento de la nueva máquina para la línea de bollería
212 Instalaciones técnicas	2.676,00	22.751,29	0,00	25.427,29	22.751,29	850,20%	A.0	Se han adquirido dos molinos industriales y una nueva máquina para la línea de bollería
213 Maquinaria	141.137,60	116.571,95	0,00	257.709,55	116.571,95	82,59%	A.0	Instalación de refrigeración en la nave sur
215 Otras instalaciones	38.600,72	4.632,42	0,00	43.233,14	4.632,42	12,00%	A.0	
216 Mobiliario	20.541,74	0,00	0,00	20.541,74	0,00	0,00%	A.0	
217 Equipos para procesos de información	37.248,69	0,00	0,00	37.248,69	0,00	0,00%	A.0	
218 Elementos de transporte	24.906,63	0,00	0,00	24.906,63	0,00	0,00%	A.0	
219 Otro inmovilizado material	24.127,26	8.818,65	0,00	32.945,91	8.818,65	36,55%	A.0	
2810 Amortización acumulada inmovilizado material	-39.365,82	0,00	8.803,52	-48.169,34	-8.803,52	22,36%	A.0	
2811 Amortización acumulada de construcciones	-65.629,05	0,00	1.317,56	-66.946,61	-1.317,55	2,01%	A.0	
2812 Amortización acumulada de instalaciones técnicas	-267,60	0,00	2.302,21	-2.569,81	-2.302,21	860,32%	A.0	
2813 Amortización acumulada de maquinaria	-75.771,86	0,00	21.465,00	-97.236,85	-21.465,00	28,33%	A.0	
2815 Amortización acumulada de otras instalaciones	-41.726,73	0,00	1.299,38	-43.026,11	-1.299,38	3,11%	A.0	Ok, movimiento de la cta 281 coincidente con el saldo de la cta 681. Ver RA.2
2816 Amortización acumulada de mobiliario	-18.503,51	0,00	130,92	-18.634,43	-130,92	0,71%	A.0	
2817 Amortización acumulada de equipos para procesos	-29.478,63	0,00	608,22	-30.086,85	-608,22	2,06%	A.0	
2818 Amortización acumulada de elementos de transport	-13.418,73	0,00	2.513,86	-15.932,59	-2.513,86	18,73%	A.0	
2819 Amortización acumulada de otro inmovilizado matei	-14.162,94	0,00	1.925,13	-16.088,07	-1.925,13	13,59%	A.0	

<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>5.474.330,71</b>	<b>47.725.399,60</b>	<b>47.012.684,07</b>	<b>6.187.046,23</b>	<b>712.715,53</b>	<b>13,02%</b>	
<b>2- Existencias</b>	<b>1.859.803,78</b>	<b>2.276.163,49</b>	<b>2.061.913,08</b>	<b>2.074.054,18</b>	<b>214.250,41</b>	<b>11,52%</b>	
300 Mercaderías A	1.859.803,78	2.276.163,49	2.061.913,08	2.074.054,18	214.250,41	11,52%	Var ok, coincide con saldo de la cuenta 610. Ver <b>RA.2</b> Incremento del stock a cierre respecto al ejerc anterior.
<b>3- Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</b>	<b>1.793.926,01</b>	<b>17.064.928,18</b>	<b>16.486.463,06</b>	<b>2.372.391,13</b>	<b>578.465,12</b>	<b>32,25%</b>	
4300 Clientes (euros)	1.778.951,17	15.230.704,15	14.621.323,03	2.388.332,28			El aumento de esta cifra, a pesar de las menores ventas, se debe al aumento del periodo de cobro de varios clientes debido a las diversas huelgas de transportes que se han llevado a cabo.
4309 Clientes, facturas pendientes de formalizar	-14.281,15	14.281,15	16.450,00	-16.450,00	609.381,12	34,26%	
436 Clientes de dudoso cobro	9.952,31	0,00	0,00	9.952,31	-2.168,85	15,19%	
460 Anticipos de remuneraciones	25,46	25.205,84	24.765,53	465,77	0,00	0,00%	<b>F.0</b> Ok, coincide con saldo registrado en la cuenta 490
4700 Hacienda Pública, deudora por IVA	29.027,31		29.027,31	0,00	440,32	1729,78%	<b>F.0</b>
471 Organismos de la Seguridad Social, deudores	203,24	43,08	203,24	43,08	-29.027,31	-100,00%	<b>CC.0</b>
472 Hacienda Pública, IVA soportado	0,00	1.794.693,96	1.794.693,96	0,00	-160,16	-78,80%	<b>CC.0</b>
490 Deterioro de valor de créditos por operaciones comerci	-9.952,31	0,00	0,00	-9.952,31	0,00	0,00%	<b>CC.0</b>
<b>7- Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</b>	<b>1.820.600,92</b>	<b>28.384.307,94</b>	<b>28.464.307,94</b>	<b>1.740.600,92</b>	<b>-80.000,00</b>	<b>-4,39%</b>	<b>F.0</b> Ok, coincide con saldo registrado en la cuenta 436.
570 Caja, euros	755,88	915.650,58	915.683,06	723,40	0,00	0,00%	<b>F.0</b>
572 Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.819.845,04	27.468.657,36	27.548.624,88	1.739.877,52	-32,48	-4,30%	<b>C.0</b> Descenso por el incremento de la cifra de clientes no cobrados y la compra de inmovilizado



<b>TOTAL PN + PASIVO</b>	<b>-5.994.404,97</b>			<b>-6.841.125,55</b>	<b>-846.720,58</b>	<b>14,13%</b>	
<b>C) PATRIMONIO NETO</b>	<b>-3.381.953,68</b>	<b>769.258,71</b>	<b>1.527.434,48</b>	<b>-4.140.129,45</b>	<b>-758.175,77</b>	<b>22,42%</b>	
<b>1- Capital</b>	<b>-224.384,95</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>-224.384,95</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00%</b>	
100 Capital social	-224.384,95	0,00	0,00	-224.384,95	0,00	0,00%	APM.4/1
<b>3- Reservas</b>	<b>-2.388.310,02</b>	<b>0,00</b>	<b>769.258,71</b>	<b>-3.157.568,73</b>	<b>-769.258,71</b>	<b>32,21%</b>	
112 Reserva legal	-202.674,03	0,00	0,00	-202.674,03	0,00	0,00%	APM.4/1 Ok, RL superior al 20% del Capital Social
113 Reservas voluntarias	-2.185.635,99		769.258,71	-2.954.894,70	-769.258,71	35,20%	APM.4/1 Ok, reparto del rtdo de 2021.
<b>7- Resultado del ejercicio</b>	<b>-769.258,71</b>	<b>769.258,71</b>	<b>758.175,77</b>	<b>-758.175,77</b>	<b>11.082,94</b>	<b>-1,44%</b>	
129 Resultado del ejercicio	-769.258,71	769.258,71	758.175,77	-758.175,77	11.082,94	-1,44%	APM.4/1 Ok, reparto del rtdo de 2021.
<b>E) PASIVO CORRIENTE</b>	<b>-2.612.451,29</b>	<b>38.720.374,61</b>	<b>38.808.919,42</b>	<b>-2.700.996,10</b>	<b>-88.544,81</b>	<b>3,39%</b>	
<b>1.- Deudas a corto plazo</b>	<b>-1.817,10</b>	<b>0,00</b>	<b>11.875,71</b>	<b>-13.692,81</b>	<b>-11.875,71</b>	<b>653,55%</b>	
520 Deudas a corto plazo con entidades de crédito	-1.817,10		11.875,71	-13.692,81	-11.875,71	653,55%	BB.0
<b>5- Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</b>	<b>-2.610.634,19</b>	<b>38.720.374,61</b>	<b>38.797.043,71</b>	<b>-2.687.303,29</b>	<b>-76.669,10</b>	<b>2,94%</b>	
4000 Proveedores (euros)	-2.481.590,95	34.039.741,39	34.012.060,13	-2.453.909,69	27.681,26	-1,12%	Descenso respecto al ejercicio anterior, razonable con menos compras
4100 Acreedores por prestaciones de servicios (euros)	-23.737,14	366.665,12	378.160,73	-35.232,75	-11.495,61	48,43%	
4109 Acreedores por prestaciones de servicios, facturas por	3.384,09	6.843,05	15.575,36	-5.348,22	-8.732,31	-258,04%	
465 Remuneraciones pendientes de pago	-23.375,10	608.328,39	654.317,75	-69.364,46	-45.989,36	196,75%	CC.0
4750 Hacienda Pública, acreedora por IVA	0,00	366.975,59	373.691,73	-6.716,15	-6.716,15	100,00%	CC.0
4751 Hacienda Pública, acreedora por retenciones practica	-24.748,83	351.432,71	385.454,03	-58.770,15	-34.021,32	137,47%	CC.0
4752 Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre soci	-41.680,63	41.680,63	40.645,80	-40.645,80	1.034,83	-2,48%	Ok, pago del impuesto de sociedades de 2021
4759 Embargo de Nóminas	0,00	3.558,92	3.702,66	-143,75	-143,75	100,00%	CC.0
476 Organismos de la Seguridad Social, acreedores	-18.885,63	213.565,80	211.852,50	-17.172,33	1.713,30	-9,07%	CC.0
477 Hacienda Pública, IVA repercutido	0,00	2.721.583,04	2.721.583,04	0,00	0,00	100,00%	
<b>Comprobación</b>	<b>0,00</b>			<b>0,00</b>			

	Saldo 31.12.21	Suma de % VTAS 2021	Saldo 31.12.22	Suma de % VTAS 22	Diferencia	Porcentaje Variación	Comentario
<b>A) Resultado de Explotación</b>	<b>-1.025.678,28</b>	<b>8,73 %</b>	<b>-1.010.901,03</b>	<b>8,68 %</b>	<b>14.777,25</b>	<b>-1,44 %</b>	
<b>1- Importe neto de la cifra de negocios</b>	<b>-11.750.089,87</b>	<b>100,00 %</b>	<b>-11.648.081,27</b>	<b>100,00 %</b>	<b>102.008,60</b>	<b>-0,87 %</b>	
700 Ventas de mercaderías	-11.915.496,36	101,41 %	-11.804.269,17	101,34 %	111.227,19	-0,93 %	Disminución debida a las malas cosechas recolectadas debido a las adversidades climatológicas. Ha disminuido la cantidad de existencias ofrecidas en el mercado lo que ha provocado que se haya producido menos.
705 Prestaciones de servicios	-3.043,67	0,03 %	-2.721,64	0,02 %	322,03	-10,58 %	
7080 Devoluciones de ventas de mercaderías	18.399,13	-0,16 %	27.367,07	-0,23 %	8.967,93	48,74 %	
7090 «Rappels» sobre ventas de mercaderías	150.051,03	-1,28 %	131.542,47	-1,13 %	-18.508,55	-12,33 %	
<b>4- Aprovisionamientos</b>	<b>10.166.658,61</b>	<b>-86,52 %</b>	<b>10.000.461,39</b>	<b>-85,86 %</b>	<b>-166.197,22</b>	<b>-1,63 %</b>	
600 Compras de mercaderías	10.986.115,71	-93,50 %	10.689.027,80	-91,77 %	-297.087,91	-2,70 %	Las malas cosechas han provocado que haya menos mercancía que poder comprar aunque ha aumentado el precio.
6060 Descuentos sobre compras por pronto pago de mercadería	-38.813,85	0,33 %	-37.349,78	0,32 %	1.464,07	-3,77 %	
607 Trabajos realizados por otras empresas	5.037,25	-0,04 %	5.556,08	-0,05 %	518,83	10,30 %	
6080 Devoluciones de compras de mercaderías	-29.491,46	0,25 %	-74.222,89	0,64 %	-44.731,43	151,68 %	
6090 «Rappels» por compras de mercaderías	-675.107,45	5,75 %	-715.718,63	6,14 %	-40.611,18	6,02 %	Debido al aumento de los precios y al aumento de mercancía defectuosa, las empresas han aumentado los rappels.
610 Variación de existencias de mercaderías	-81.081,60	0,69 %	133.168,81	-1,14 %	214.250,41	-264,24 %	
<b>6- Gastos de personal</b>	<b>389.837,89</b>	<b>-3,32 %</b>	<b>449.411,18</b>	<b>-3,86 %</b>	<b>59.573,29</b>	<b>15,28 %</b>	
640 Sueldos y salarios	309.467,63	-2,63 %	369.715,09	-3,17 %	60.247,46	19,47 %	Al abrirse otra línea de producción se necesita más mano de obra.
642 Seguridad Social a cargo de la empresa	78.283,67	-0,67 %	77.412,74	-0,66 %	-870,93	-1,11 %	El descenso de la seguridad social, a pesar del aumento de salarios, se debe a las bajas de carácter laboral de 2022
649 Otros gastos sociales	2.086,58	-0,02 %	2.283,35	-0,02 %	196,77	9,43 %	
<b>7- Otros gastos de explotación</b>	<b>131.320,85</b>	<b>-1,12 %</b>	<b>146.941,88</b>	<b>-1,26 %</b>	<b>15.621,03</b>	<b>11,90 %</b>	
621 Arrendamientos y cánones	24.085,12	-0,20 %	29.004,00	-0,25 %	4.918,88	20,42 %	
622 Reparaciones y conservación	14.868,67	-0,13 %	22.961,67	-0,20 %	8.092,99	54,43 %	
623 Servicios de profesionales independientes	20.811,59	-0,18 %	23.106,97	-0,20 %	2.295,37	11,03 %	
624 Transportes	4.570,35	-0,04 %	5.249,92	-0,05 %	679,57	14,87 %	
625 Primas de seguros	18.730,61	-0,16 %	16.984,31	-0,15 %	-1.746,29	-9,32 %	
626 Servicios bancarios y similares	37,97	-0,00 %	66,43	-0,00 %	28,47	74,98 %	
627 Publicidad, propaganda y relaciones públicas	7.986,82	-0,07 %	10.361,54	-0,09 %	2.374,72	29,73 %	
628 Suministros	22.967,18	-0,20 %	27.749,18	-0,24 %	4.782,00	20,82 %	
629 Otros servicios	13.993,87	-0,12 %	8.819,11	-0,08 %	-5.174,76	-36,98 %	
631 Otros tributos	3.268,66	-0,03 %	2.638,75	-0,02 %	-629,91	-19,27 %	
<b>8- Amortización del inmovilizado</b>	<b>36.895,68</b>	<b>-0,31 %</b>	<b>40.365,79</b>	<b>-0,35 %</b>	<b>3.470,11</b>	<b>9,41 %</b>	
681 Amortización del inmovilizado material	36.895,68	-0,31 %	40.365,79	-0,35 %	3.470,11	9,41 %	Ok, saldo de la cta 681 coincidente con el movimiento de la cta 281. VER RA.1
<b>11- Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado</b>	<b>-301,43</b>	<b>0,00 %</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00 %</b>	<b>301,43</b>	<b>-100,00 %</b>	
671 Pérdidas procedentes del inmovilizado material	31,91	-0,00 %	0,00	0,00 %	-31,91	-100,00 %	
771 Beneficios procedentes del inmovilizado material	-333,33	0,00 %	0,00	0,00 %	333,33	-100,00 %	
<b>B) Resultado Financiero</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00 %</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00 %</b>	<b>0,00</b>		
<b>C) Impuestos sobre beneficios</b>	<b>256.419,57</b>	<b>-2,18 %</b>	<b>252.725,26</b>	<b>-2,17 %</b>	<b>-3.694,31</b>	<b>-1,44 %</b>	
<b>18- Impuestos sobre beneficios</b>	<b>256.419,57</b>	<b>-2,18 %</b>	<b>252.725,26</b>	<b>-2,17 %</b>	<b>-3.694,31</b>	<b>-1,44 %</b>	
6300 Impuesto corriente	256.419,57	-2,18 %	252.725,26	-2,17 %	-3.694,31	-1,44 %	ok 25% del BAI
<b>Total general</b>	<b>-769.258,71</b>	<b>6,55 %</b>	<b>-758.175,77</b>	<b>6,51 %</b>	<b>11.082,94</b>	<b>-1,44 %</b>	

## Anexo 5: Circularización de clientes. Papel de trabajo.

Antes de realizar la circularización y evolución posterior.

<b>Empresa/Fecha:</b> CALSA, S.A./2022	<b>Realizado</b> SC	<b>Fecha</b> 15/02/2023	<b>Ref:</b> C.1/1
<b>Area de examen:</b> Clientes	<b>Revisado</b> MC	<b>Fecha:</b> -	
<b>Título:</b> Control respuesta circularización			

Cuenta	Nombre cliente	Saldo	Fechas			Ref.	REF. papel de trabajo	Conforme	No conforme y conciliado	No conforme y no conciliado	Sin respuesta	Comentarios
			1º Envío	2º Envío	Respuesta							
430.032	Cliente AB	148.076,60	24/01/2023		30/01/2023	F.01/5	F.01/5-1			148.076,60		Conciliar saldo
430.056	Cliente CD	162.406,60	24/01/2023		25/01/2023	F.01/2		162.406,60				
430.073	Cliente JK	195.843,25	24/01/2023	13/02/2023	13/02/2023	F.01/8		195.843,25				
430.095	Cliente LR	198.231,58	24/01/2023		07/02/2023	F.01/6		198.231,58				
430.127	Cliente MZ	114.639,95	24/01/2023	13/02/2023	14/02/2023	F.01/7		114.639,95				
430.169	Cliente PR	191.066,58	24/01/2023		27/01/2023	F.01/3		191.066,58				
430.204	Cliente SB	214.949,91	24/01/2023	13/02/2023	15/02/2023	F.01/10		214.949,91				
430.246	Cliente HA	167.183,26	24/01/2023	13/02/2023			F.01/11			167.183,26		Evolución posterior
430.289	Cliente PC	143.299,94	24/01/2023	13/02/2023	15/02/2023	F.01/9		143.299,94				
430.321	Cliente IP	154.525,10	24/01/2023		27/01/2023	F.01/4		154.525,10				

**Total** 1.690.222,77  
**% a circularizar** 71,26%

**Respuestas** 1.374.962,91      0,00      148.076,60      167.183,26  
**% Respuestas** 81,35%      0,00%      8,76%      9,89%

Después de realizar la circularización y evolución posterior.

<b>Empresa/Fecha:</b> CALSA, S.A./2022	<b>Realizado</b> SC	<b>Fecha</b> 17/02/2023	<b>Ref:</b> C.1/1
<b>Area de examen:</b> Clientes	<b>Revisado</b> MC	<b>Fecha:</b> 20/02/2023	
<b>Título:</b> Control respuesta circularización			

Cuenta	Nombre cliente	Saldo	Fechas			Ref.	REF. papel de trabajo	Conforme	No conforme y conciliado	No conforme y no conciliado	Sin respuesta	Comentarios
			1º Envío	2º Envío	Respuesta							
430.032	Cliente AB	148.076,60	24/01/2023		30/01/2023	F.01/5	F.01/5-1		148.076,60			
430.056	Cliente CD	162.406,60	24/01/2023		25/01/2023	F.01/2		162.406,60				
430.073	Cliente JK	195.843,25	24/01/2023	13/02/2023	13/02/2023	F.01/8		195.843,25				
430.095	Cliente LR	198.231,58	24/01/2023		07/02/2023	F.01/6		198.231,58				
430.127	Cliente MZ	114.639,95	24/01/2023	13/02/2023	14/02/2023	F.01/7		114.639,95				
430.169	Cliente PR	191.066,58	24/01/2023		27/01/2023	F.01/3		191.066,58				
430.204	Cliente SB	214.949,91	24/01/2023	13/02/2023	15/02/2023	F.01/10		214.949,91				
430.246	Cliente HA	167.183,26	24/01/2023	13/02/2023			F.01/11			167.183,26		Ok, evolución posterior
430.289	Cliente PC	143.299,94	24/01/2023	13/02/2023	15/02/2023	F.01/9		143.299,94				
430.321	Cliente IP	154.525,10	24/01/2023		27/01/2023	F.01/4		154.525,10				

**Total** 1.690.222,77  
**% a circularizar** 71,26%

**Respuestas** 1.374.962,91 148.076,60 0,00 167.183,26  
**% Respuestas** 81,35% 8,76% 0,00% 9,89%

## Anexo 6: Circularización bancaria. Papel de trabajo.

<b>Empresa/Fecha:</b> CALSA, S.A./2022	<b>Realizado</b>	SC	<b>Fecha</b>	25/01/2023	<b>Ref:</b>	<b>C.1/1</b>
<b>Area de examen:</b> Tesorería	<b>Revisado</b>	MC	<b>Fecha:</b>	27/01/2023		
<b>Título:</b> Control respuesta circularización						

Bancos	Referencia	Fecha 1er envío	Fecha 2do envío	Fecha respuesta	Sdo s/Contabilidad	Sdo s/Banco	Diferencia	Póliza de crédito (dispuesto) s/Contabilidad	Póliza de crédito (dispuesto) s/Banco	Diferencia	Límite	Firmas autorizadas
Ibercaja Banco	<b>C1/2</b>	05/01/2023		06/01/2023	384.672,80	384.672,80	0,00					SOR
CaixaBank	<b>C1/6</b>	05/01/2023	23/01/2023	23/01/2023	605.729,12	605.729,12	0,00					SOR
Bankinter	<b>C1/4</b>	05/01/2023		09/01/2023	281.977,35	281.977,35	0,00					SOR
BBVA	<b>C1/3</b>	05/01/2023	23/01/2023	24/01/2023	135.766,87	135.766,87	0,00	13.692,81	13.692,81	0,00	15.000,00	SOR
Banco Sabadell	<b>C1/5</b>	05/01/2023		09/01/2023	331.731,38	331.731,38	0,00					SOR
<b>Total saldo circularizado</b>					<b>1.739.877,52</b>	<b>1.739.877,52</b>		<b>13.692,81</b>	<b>13.692,81</b>			
<b>Total cta 572</b>					<b>1.739.877,52</b>			<b>Total cta 520</b>	<b>13.692,81</b>			
<b>Diferencia</b>					<b>0,00</b>			<b>Diferencia</b>	<b>0,00</b>			



## **Anexo 8: Informe de auditoría.**

**JSJ AUDITORES S.L.**

### **INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE**

A los accionistas de Calsa, S.A:

#### **Opinión**

Hemos auditado las cuentas anuales abreviadas de Calsa, S.A (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2022, la cuenta de pérdidas y ganancias, y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 2022, así como de sus resultados correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la Nota 2 de la memoria abreviada) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

#### **Fundamento de la opinión.**

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas* de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales abreviadas en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

#### **Aspectos más relevantes de la auditoría**

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales abreviadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Hemos determinado que no existen riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

## **JSJ AUDITORES S.L.**

### **Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales abreviadas.**

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales abreviadas adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales abreviadas, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

### **Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas.**

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales abreviadas en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales abreviadas.

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales abreviadas, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.



- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales abreviadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales abreviadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales abreviadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales abreviadas del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.

Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

Zaragoza, 13 de abril de 2023

Sara Calderón Rubio– ROAC N° 7790



JSJ AUDITORES S.L.

ROAC N° S0200