

Trabajo Fin de Máster

Proceso de una Auditoría de Cuentas Anuales

Process of an Audit of the Annual Accounts

Autor

Francisco Bwye Lera

Director/es

Dr. Vicente Condor López
Dra. Lidia Sierra Rodríguez

Resumen

Este trabajo de fin de máster tiene como objetivo analizar el proceso de una auditoría de cuentas, para ello, se detallarán todas las fases por las que transcurre, no obstante, previamente se mencionará el encargo de auditoría, pues su aceptación precede al inicio del proceso mencionado. Las fases que se van a considerar son la planificación, ejecución y redacción del informe de auditoría.

Además, el presente trabajo persigue otra meta, la cual es exponer todo lo aprendido en el Máster de Auditoría y en las prácticas externas realizadas, por lo que en el análisis de la fase de ejecución, se estudiarán las áreas de auditoría de un cliente de las prácticas externas mencionadas.

Abstract

The aim of this master's thesis is to analyse the process of an audit of accounts. In order to do so, all the phases involved will be detailed, although, the engagement letter will be mentioned beforehand, as its acceptance precedes the start of the aforementioned process. The phases to be considered are the planning, execution and drafting of the audit report.

In addition, the present work pursues another goal, which is to expose all that has been learned in the Master's degree in Auditing and in the external internships carried out, so in the analysis of the execution phase, the audit areas of a client of the aforementioned external internships will be studied.

ÍNDICE

1	INTRODUCCIÓN	4
1.1	OBJETIVOS.....	4
1.2	CONCEPTO DE LA AUDITORÍA	4
1.3	NORMATIVA APLICABLE.....	5
2	ENCARGO DE AUDITORÍA.....	5
3	FASES DE LA AUDITORÍA	6
3.1	PLANIFICACIÓN.....	6
3.1.1	RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL	7
3.1.2	IMPORTANCIA RELATIVA.....	10
3.2	EJECUCIÓN.....	12
3.2.1	ÁREA DE EXISTENCIAS.....	13
3.2.2	ÁREA DE INMOVILIZADO.....	16
3.2.3	ÁREA DE TESORERÍA.....	17
3.2.4	ÁREA DE DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO	18
3.2.5	ÁREA DE CLIENTES.....	19
3.2.6	ÁREA DE PROVEEDORES	20
3.2.7	ÁREA DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.....	22
3.2.8	ÁREA DE OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO.....	25
3.2.9	HECHOS POSTERIORES AL CIERRE.....	28
3.3	EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA.....	30
4	CONCLUSIONES	35
	BIBLIOGRAFÍA.....	37
	ANEXOS.....	38

1 INTRODUCCIÓN

Como comienzo de este Trabajo de Fin de Máster, se detallarán los objetivos que se persiguen con su consecución, posteriormente, se explicará el concepto de la auditoría de Cuentas Anuales, finalizando con la mención de la normativa aplicable en la realización de esta actividad profesional.

1.1 OBJETIVOS

Son dos los principales objetivos del presente trabajo.

El primero, explicar el proceso de una auditoría de cuentas anuales, por lo que se desarrollará a lo largo del trabajo todas las fases por las que transcurre una auditoría de este tipo.

El segundo, poner de manifiesto todos los conocimientos adquiridos en este Máster de Auditoría y en las prácticas realizadas en Castillero Auditores, S.L.P. durante estos últimos seis meses.

1.2 CONCEPTO DE LA AUDITORÍA

La auditoría de cuentas, según el artículo 4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC) es: *“La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.”*

Habiéndose definido la Auditoría de Cuentas, es preciso establecer cuáles son los objetivos de la realización de esta por parte de un auditor profesional, siendo estos¹:

- 1- Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto estén libres de incorrección material para poder expresar una opinión sobre ellos, conforme al marco de información financiera aplicable.
- 2- La emisión de un informe de auditoría en el que se exprese la opinión del auditor profesional sobre los estados financieros auditados. En caso de no tener la seguridad razonable mencionada anteriormente y que un informe con salvedades no sea suficiente, el auditor podrá denegar la opinión.

Por último, se mencionará qué entidades tienen la obligación de auditarse, siendo estas las siguientes (en esta enumeración se omiten casos menos frecuentes, por ejemplo, las intervenciones judiciales):

- 1- Las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos, a fecha de cierre de cada uno de ellos, superen al menos dos de las siguientes circunstancias (si dejan de reunir las durante dos ejercicios consecutivos, no tendrán dicha obligación)²:
 - El total de activos superen los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

¹ NIA-ES 200, punto 11

² Artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

- El importe neto de la cifra anual de negocios supere los cinco millones setecientos mil euros.
 - El número medio de trabajadores sea superior a cincuenta.
- 2- Las Entidades de Interés Público³.
- 3- Otras entidades que reciban subvenciones o ayudas de las Administraciones Públicas por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, o que operen con el sector público en la cuantía que se acaba de mencionar y que, además, represente más del 50% del importe neto de su cifra de negocios⁴.

1.3 NORMATIVA APLICABLE

En una auditoría de cuentas, se deberá utilizar toda la normativa relacionada con esta actividad, por lo que se deberán seguir las pautas de la LAC y el reglamento que la desarrolla (Real Decreto 2/2021, de 12 de enero), además de las NIA-ES y otras Normas Técnicas de auditoría aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Por otra parte, ya que en la auditoría de cuentas se verifica la correcta formulación de estas y si muestran la imagen fiel de las entidades auditadas, se deberá tener en cuenta toda la normativa contable en vigor en España, como el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad (PGC), las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, las resoluciones del ICAC o las Normas Internacionales de Información Financiera.

Por último, también se deberá conocer la normativa mercantil y societaria vigente y seguir las indicaciones de leyes como la Ley de Sociedades de Capital, la Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, la Ley 22/2003 Concursal o el Reglamento del Registro Mercantil, entre otras.

2. ENCARGO DE AUDITORÍA

Previo al inicio de un proceso de auditoría de Cuentas Anuales, es el encargo de esta, pues el auditor profesional solo podrá aceptar el trabajo si se cumplen los siguientes requisitos (excepto si está obligado por disposiciones legales o reglamentarias)⁵:

- 1- Determinar si concurren circunstancias previas a una auditoría, esto es:
- Que la elaboración de los estados financieros se haya realizado bajo un marco normativo de información financiera adecuado.
 - Obtener la seguridad de que la dirección reconoce y comprende su responsabilidad respecto a la preparación de las Cuentas Anuales (incluye el establecimiento de un mecanismo de control interno que reduzca el riesgo de incorrección material de los estados financieros debido a fraude o error).
 - Que la entidad auditada proporcione al auditor todo lo que necesite para la realización de la auditoría, lo cual incluye información de la que tenga conocimiento la dirección o acceso ilimitado a las personas relacionadas con la entidad.

³ Artículo 3 y Disposición adicional primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

⁴ Disposición adicional segunda y Disposición adicional tercera del 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.

⁵ NIA-ES 210, puntos 3, 6-8

- 2- Confirmación de que exista una comprensión común entre el auditor, la dirección y el órgano de gobierno de la entidad auditada sobre los términos del encargo de auditoría.
- 3- Que en el encargo de auditoría no se incluya una limitación al alcance que tenga como consecuencia la denegación de opinión.

Además, el auditor también deberá de asegurarse que cumpla con los requerimientos de independencia según la normativa aplicable⁶. Si se considera que la independencia del auditor está amenazada, se deberán reducir dichas amenazas mediante medidas de salvaguarda, debiendo rechazar el trabajo si no es posible, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

Si se cumplen los requisitos mencionados anteriormente y el auditor es independiente, o que no haya podido rechazar el encargo debido a disposiciones legales o reglamentarias, se procederá a la redacción del encargo de auditoría, la cual se hará constar en una carta de encargo, que deberá incluir lo siguiente⁷:

- Objetivo y alcance de la auditoría de Cuentas Anuales.
- Responsabilidades del auditor.
- Responsabilidades de la dirección.
- Identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros.
- Referencia a la estructura y contenido del informe de auditoría y declaración de circunstancias en las que puedan diferir.

Una vez aceptado el encargo, este solo se podrá modificar si existe una justificación razonable para ello. En caso de que la entidad no permita al auditor continuar con el encargo original y este no pueda aceptar su modificación, renunciará al encargo de auditoría (siempre que lo permitan las disposiciones legales y reglamentarias)⁸.

Si se cumplen las condiciones para aceptar el encargo de auditoría, y una vez aceptado, redactado y firmado, se podrá proceder a la realización de la auditoría de Cuentas Anuales, la cual transcurre por varias fases. Esto se desarrollará en el siguiente apartado.

3. FASES DE LA AUDITORÍA

Tras aceptar el encargo de auditoría, empieza su proceso, el cual empieza por la fase de planificación, continúa con la de ejecución y finaliza con la emisión del informe. Se procederá a analizar cada una de estas fases, comenzando por la primera.

3.1 PLANIFICACIÓN

Todo proceso de auditoría comienza con la planificación, la cual tiene una gran importancia, ya que es aquí cuando se determina el trabajo a realizar durante la ejecución de la auditoría, se identifican y valoran los riesgos de esta, se calcula la importancia relativa, etc. De hecho, según el punto 2 de la NIA-ES 300: *“Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos”*, lo cual es una muestra de la importancia de esta fase.

⁶ NIA-ES 220 (revisada), punto 11

⁷ NIA-ES 210, punto 10

⁸ NIA-ES 210, puntos 14 y 17

Las actividades a realizar previas a la planificación son las relativas a la aceptación del encargo de auditoría o de continuidad de las relaciones con los clientes⁹. Una vez finalizado esto, el auditor deberá de¹⁰:

- Elaborar una estrategia global de auditoría, la cual debe determinar el alcance, momento de la realización y la dirección de la auditoría. La estrategia debe incluir: características principales del encargo, objetivos en relación con los informes a emitir, factores significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo, resultados de trabajos previos con la entidad auditada y conocimientos obtenidos gracias a ellos e identificar los recursos necesarios para la realización de la auditoría.
- Una vez desarrollada la estrategia, se podrá redactar el plan de auditoría, que incluirá: naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados para la valoración e identificación de los riesgos, así como para la respuesta del auditor a estos, y otros procedimientos necesarios para que el encargo se desarrolle conforme a las NIA.
- Durante la realización de la auditoría, se podrá modificar y actualizar la estrategia global y el plan de auditoría si es necesario.

Antes de seguir profundizando en la planificación, es necesario reseñar la importancia de la participación de miembros clave del equipo de auditoría en esta fase y la discusión entre ellos para llevar a cabo con éxito este proceso, pues, según el punto A-4 de la NIA-ES 300: *“La participación del socio del encargo y de otros miembros clave del equipo del encargo en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y conocimientos y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación.”*

3.1.1 RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Tal y como se ha explicado, en la elaboración del plan de auditoría es necesario identificar y valorar los riesgos de auditoría, para después darles respuestas y reducirlos. Dichos riesgos se pueden dar, según el punto 28 de la NIA-ES 315 (revisada) en: *“(…) los riesgos de incorrección material y determinará si existen: a) en los estados financieros (...) b) en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.”*. Estos pueden deberse a fraude o error, y para identificarlos y valorarlos, se realizarán los siguientes procedimientos de auditoría¹¹:

- Indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad que puedan facilitar al auditor la identificación de posibles riesgos de incorrección material.
- Procedimientos analíticos (por ejemplo, análisis de información financiera).
- Observación e inspección (estos procedimientos pueden hacerse sobre documentos, instalaciones, informes, etc.).

Asimismo, para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material, es imprescindible el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno. Debido a esto, el auditor obtendrá el conocimiento de¹²:

⁹ NIA-ES 300, punto 6

¹⁰ NIA-ES 300, puntos 7-10

¹¹ NIA-ES 315 (revisada), puntos 13 y 14

¹² NIA-ES 315 (revisada), puntos 19-27

- Los factores relevantes del entorno de la entidad (estos pueden ser normativos, sectoriales, etc.).
- Su estructura organizativa, de propiedad y de gobierno y su modelo de negocio (esto incluye como están integradas las tecnologías de información en él).
- Las mediciones empleadas por la entidad, tanto interna como externamente y que afecten al resultado del ejercicio.
- Marco de información financiera aplicable, sus políticas contables y, si estas cambian, los motivos que hayan llevado a ello.
- Como los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la elaboración de las cuentas anuales de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El entorno de control de la entidad, por lo que se deberá de aplicar procedimientos de auditoría para conocer el conjunto de controles, procesos y estructuras (por ejemplo, forma de supervisión de la dirección, independencia entre los responsables del gobierno y de los supervisores del control interno, nombramiento de responsables, entre otros) y establecer un juicio sobre si la dirección ha logrado una cultura de honestidad y comportamiento ético, si el entorno de control proporciona una base adecuada para el resto de componentes del control interno y si las deficiencias de control identificadas tienen un efecto negativo sobre el resto de los componentes mencionados.
- El proceso de valoración del riesgo por la entidad, el cuál debería de poder identificar los riesgos de negocio relevantes, estimar su significatividad, valorar su probabilidad de ocurrencia y las decisiones a tomar para responder a estos. Si no se ha realizado este proceso sin que haya justificación para ello, o bien, existe pero no se identifican todos los riesgos, podría constituir una deficiencia significativa en el control interno de la entidad.
- El seguimiento del sistema de control interno, por lo que se aplicarán procedimientos de valoración del riesgo para conocer el proceso de la entidad en su realización (evaluaciones del sistema, identificación y corrección de deficiencias, existencia y funcionamiento de auditoría interna) y las fuentes de información que utiliza la sociedad para realizar el seguimiento del control interno, al igual que los fundamentos para la elección de dichas fuentes. Además, se evaluará el seguimiento mencionado.
- El sistema de información relevante para la información financiera, debiendo conocer los tipos de transacciones en las operaciones de la entidad, procedimientos realizados con tecnologías de la información y con sistemas manuales, registros contables (y corregir los que no son correctos), forma en la que se capturan los hechos y condiciones significativos, proceso utilizado para la realización de los estados financieros y los controles sobre los asientos introducidos en el libro diario.
- La comunicación de la entidad entre la dirección y los responsables del gobierno respecto a su información financiera (responsabilidades, funciones y demás cuestiones significativas), además de las comunicaciones externas en este ámbito.
- Las actividades de control de la sociedad, para ello se aplicarán procedimientos de valoración del riesgo que permitan la identificación de controles que respondan a determinados riesgos (riesgos significativos, asientos de diario

sean estándares o no, controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos de auditoría no proporcionan evidencia suficiente por sí mismos y otros controles que el auditor considere necesarios) y de aplicaciones y otros aspectos del entorno de la tecnología de la información (implica conocer sus riesgos y los controles para responder a estos). Se deberán evaluar todos los controles que se hayan identificado (incluidos los relacionados con la tecnología de la información).

Además, deberá de determinarse si existen riesgos significativos (se deberán de conocer los controles específicos sobre estos). Estos son riesgos inherentes que, debido a los factores relacionados con ellos, son elevados y pueden llevar a incorrecciones¹³.

Habiéndose identificado y valorado los riesgos de incorrección material, deberá darse respuesta a estos. Para ello, según el punto 3 de la NIA-ES 330: *“El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.”*, debiendo realizar procedimientos de auditoría posteriores para obtener respuestas globales sobre los riesgos identificados. Dichos procedimientos se diseñarán teniendo en cuenta la valoración del riesgo (cuanto mayor sea, más convincente deberá ser la evidencia de auditoría)¹⁴ y los motivos de dicha valoración, los cuales podrán ser¹⁵:

- 1- Por la naturaleza del riesgo de incorrección material (riesgo inherente).
- 2- Por la eficacia de los controles para reducir el riesgo (riesgo de control). En este tipo hay que obtener evidencia de auditoría sobre dichos controles, debiendo realizarse para este fin pruebas de control (también se deberán hacer en el caso de que los procedimientos sustantivos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada). Cuanto más confíe el auditor en la eficacia de un control, deberá obtener evidencia de auditoría más convincente sobre su funcionamiento. Si el auditor detecta errores en los controles, deberá analizarlos y determinar si debe realizar más pruebas de control para poder confiar en ellos o si deberá responder a los potenciales riesgos de incorrección material mediante más procedimientos sustantivos.

En la identificación, valoración y respuesta a los riesgos, es recomendable realizar una matriz de riesgos de auditoría, pues según R. Madrid y J. Serrano (2019): *“(...) resulta una herramienta simple y de máxima utilidad para el auditor en su labor de detectar, evaluar y minimizar los riesgos de auditoría así como emitir un informe de auditoría libre de errores, aportando en un solo papel una visión global de las áreas de mayor riesgo del encargo.”*, no obstante, también resaltan que aunque tenga muchas ventajas la realización de esta matriz, debe ser elaborada solo por personal experimentado, pues si se da un error durante este proceso, puede suponer que se cometan errores en la emisión del informe de auditoría.

¹³ NIA-ES 315 (revisada), punto 12 (l)

¹⁴ NIA-ES 330, puntos 5 y 6

¹⁵ NIA-ES 330, puntos 7-11 y 16-17

Para continuar, se detallarán los procedimientos sustantivos que se han mencionado (se realizan independientemente de los riesgos identificados)¹⁶. Estos son, según el punto 4 de la NIA-ES 330: “(...) *procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. (...) comprenden: (i) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y (ii) procedimientos analíticos sustantivos.*”. En la realización de dichos procedimientos, hay que tener en cuenta¹⁷:

- Considerar si utilizar procedimientos de confirmación externa en sustitución de procedimientos sustantivos.
- Para el cierre de los estados financieros, hay que conciliar los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen y comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes materiales.
- Si se ha valorado un riesgo significativo, se deberán realizar sobre este procedimientos sustantivos para responderlo (incluirán pruebas de detalle si solo se realizan estos procedimientos).
- Si se han realizado en una fecha intermedia, se cubrirá el periodo restante mediante más procedimientos sustantivos (pueden ir acompañados de pruebas de controles).

Para finalizar, hay que especificar que también se deberán realizar procedimientos de auditoría para juzgar si los estados financieros han sido presentados conforme al marco de información financiera aplicable. Además, será necesario, antes de concluir la auditoría, evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría y determinar si la valoración de los riesgos es correcta (en caso de que la evidencia de auditoría no sea suficiente o adecuada, se podrá expresar una opinión con salvedades por limitación al alcance o denegar la opinión)¹⁸.

3.1.2 IMPORTANCIA RELATIVA

Para finalizar con la planificación, se tratará la importancia relativa, para lo cual se empezará por definirla (no confundir la importancia relativa en una auditoría con la utilizada para elaborar estados financieros que define el PGC). Según el punto 9 de las NIA-ES 320, la importancia relativa es: “(...) *la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.*”. La importancia relativa se deberá determinar durante la elaboración de la estrategia de auditoría, y se calcularán las siguientes cifras (estas se evaluarán y modificarán a medida que la auditoría avance, si es necesario)¹⁹:

¹⁶ NIA-ES 330, punto 18

¹⁷ NIA-ES 330, puntos 19-23

¹⁸ NIA-ES 330, puntos 24-27

¹⁹ NIA-ES 320, puntos 10-14

- 1- Importancia relativa para los estados en su conjunto. Las incorrecciones superiores a esta cifra serán materiales, tanto individualmente como de forma acumulada (para acumularlas solo se tendrán en cuenta incorrecciones significantes), por lo que tendrán su efecto en el informe de auditoría si no son corregidas por los responsables del gobierno de la entidad²⁰.
- 2- Importancia relativa para saldos contables, transacciones o información a revelar que, por circunstancias específicas, necesiten un menor nivel de importancia relativa que el de los estados en su conjunto.
- 3- Importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- 4- Además de estas cifras de importancia relativa, también se deberá calcular, según el punto 15 de la NIA-ES 450: “*el importe por debajo del cual las incorrecciones se consideran claramente insignificantes*”. Esto es el umbral de incorrecciones insignificantes, por debajo del cual las incorrecciones no se consideran significantes, por lo que no se agregarán y no tendrán ningún impacto en el informe de auditoría.

Para el cálculo de todas las cifras de la importancia relativa, es recomendable seguir las directrices de la Guía de Actuación 38 sobre Importancia Relativa o Materialidad del 2014, elaborada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (las NIA-ES no establecen como calcular dichas cifras de forma concreta). En dicha guía, se especifica que, para determinar la importancia relativa, se deberán tener en cuenta los factores que puedan afectar a la entidad auditada, y en base a ellos, se aplicará un porcentaje sobre una determinada magnitud, lo que dará como resultado la importancia relativa para los estados en su conjunto, a partir de la cual se podrá determinar el resto de las cifras. Para ilustrar esto, se adjuntan las siguientes imágenes:

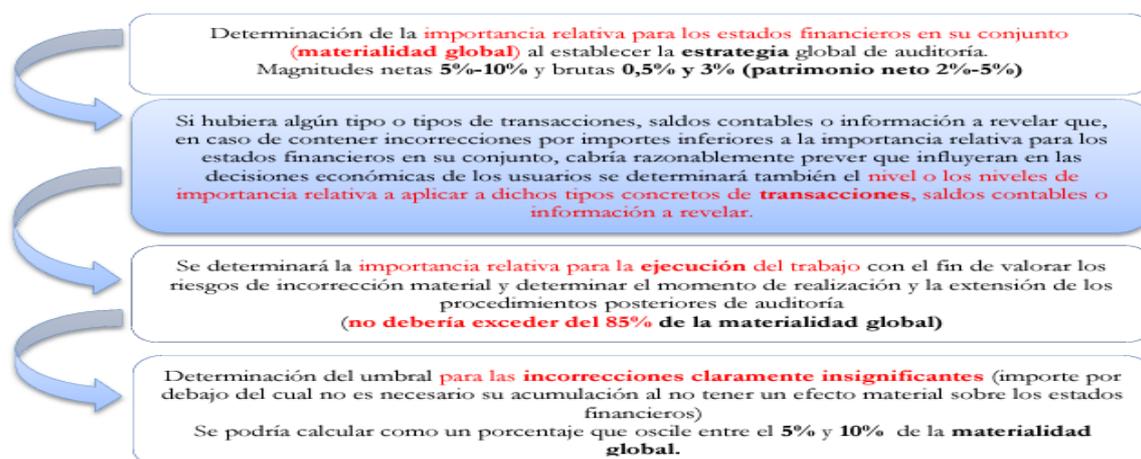


Figura 3.1. Recomendaciones para la determinación de todas las cifras de importancia relativa para la auditoría

Fuente: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Guía de Actuación 38 sobre Importancia Relativa o Materialidad (2014).

²⁰ NIA-ES 450, puntos 5 y 12

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%

Figura 3.2. Materialidad para los estados financieros en su conjunto: parámetros orientativos

Fuente: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Guía de Actuación 38 sobre Importancia Relativa o Materialidad (2014).

3.2 EJECUCIÓN

Habiendo realizado la planificación de la auditoría, el paso siguiente es la ejecución. En esta fase, el objetivo principal del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pues esta será la base para su opinión en el informe final, por lo que deberá diseñar procesos de auditoría para reunir dicha evidencia²¹. Estos procesos deberán documentarse a medida que se vayan realizando (también se debe hacer en la planificación de auditoría), tal y como se especifica en el punto 6 de la NIA-ES 230: *“Documentación de auditoría: registro de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia pertinente de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas por el auditor (a veces se utiliza como sinónimo el término "papeles de trabajo").”* Dicha documentación deberá de incluir, según el artículo 69.1 del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, al menos, lo siguiente: *“a) (...) la aplicación de las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad aplicables al trabajo. b) La documentación completa soporte de cada trabajo, incluidos los papeles de trabajo del auditor que contengan un registro del trabajo realizado por el auditor, la información utilizada y las decisiones tomadas que han servido de base para la emisión del informe de auditoría, así como evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.”* En particular, los papeles de trabajo deben reflejar: 1. Los juicios realizados para identificar y valorar los riesgos de incorrección. 2. Naturaleza, momento de realización y extensión de las pruebas diseñadas y realizadas por el auditor para responder a los riesgos mencionados. 3. Si se utilizan técnicas de muestreo, se documentará, según el artículo 69.1 b) 3.º del Real

²¹ NIA-ES 500, punto 4

Decreto 2/2021, de 12 de enero: “el objetivo del procedimiento, la descripción de las poblaciones analizadas, criterios y métodos tenidos en cuenta para seleccionar las muestras, los hechos o hipótesis relevantes para las cuestiones a verificar y los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, los procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría.” 4. Cuestiones significativas que hayan surgido durante la auditoría, conclusiones sobre ellas y juicios profesionales empleados para alcanzar a dichas conclusiones, así como evidencia suficiente y adecuada de estos juicios. 5. Evidencia de que los trabajos han sido revisados por los miembros con más experiencia del equipo de encargo y los principales auditores responsables de este (incluye el auditor firmante del informe de auditoría)²². Por último, es preciso mencionar que, en la fecha de los papeles de trabajo elaborados por Castillero Auditores, S.L.P. se indica tanto la fecha de realización como de revisión de estos.

Para el análisis de esta fase, se detallarán las áreas de auditoría en las que más he podido trabajar en la auditoría de ABC, S.A. durante las prácticas realizadas en Castillero Auditores, S.L.P. (a excepción de los hechos posteriores al cierre, los cuáles se explicarán teóricamente debido a su importancia, aunque no haya podido participar en esta área). Es importante señalar que tanto la revisión de los papeles de trabajo como la emisión del informe de auditoría es en junio, ya que ABC, S.A. ha solicitado recibir dicho informe el 10/06/2023, pues no convoca junta de accionistas, ya que esta va a ser universal. Por último, antes de analizar las áreas de auditoría donde he podido participar, es muy importante manifestar que, en cuanto al porcentaje de muestras elegidas para circularización o revisión de facturas, según corresponda, se determina por un programa informático estadístico de auditoría, de acuerdo con los riesgos que como auditores de cuentas, Castillero Auditores, S.L.P. ha determinado para ese área en concreto. De este modo se cumple con el artículo 69.1 b) 3º del Real Decreto 2/2021 de reglamento de auditoría.

Antes de comenzar el análisis de la fase de ejecución de la auditoría de ABC, S.A., es preciso conocer los aspectos más esenciales de esta sociedad. Es una empresa localizada en Santander, que produce distintos envases metálicos, siendo su principal producto las latas de conserva para productos alimenticios. Su principal mercado es el español, aunque también tiene clientes internacionales. Pertenece a un grupo empresarial, siendo dependiente de XYZ, S.A. Esta es una auditoría obligatoria y de forma recurrente.

3.2.1 ÁREA DE EXISTENCIAS

En ABC, S.A., las existencias representan un 41% del total de activos (**ver anexo 1**), por lo que es una partida material.

En esta área se tratará de responder a las siguientes afirmaciones para valorar si hay alguna incorrección material: existencia, ocurrencia, integridad, corte de operaciones y valoración (en todas las áreas de auditoría se utilizará la misma normativa para

²² Artículo 69.1 b) del 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.

responder a las afirmaciones que correspondan)²³. Para ello, se debe realizar un recuento físico del inventario (a ser posible antes del cierre del ejercicio), el cual será comparado con el inventario valorado por ABC, S.A. en la misma fecha (a cierre del ejercicio, pues el inventario se ha realizado el 31/12/2022), asimismo, al tener esta empresa existencias en poder de terceros, también se deberá obtener evidencia de estas²⁴.

ABC, S.A. se encuentra localizada en la ciudad de Santander, por lo que, debido a su lejanía y la dificultad, tanto física como económica, de estar físicamente en el recuento de existencias, siguiendo las directrices de la NIA-ES 600, se ha contratado a otro auditor para que esté presente, por lo que se ha podido obtener evidencia de auditoría de forma satisfactoria (ver carta de encargo de inventario en **anexo 2**). Dicho auditor, una vez ha estado presente en el recuento físico, ha concluido que ha sido satisfactorio, aunque ha habido algunos errores (debido a razones de confidencialidad y comprensión, no se ha podido añadir el listado del inventario donde se comprueban las unidades según la contabilidad de ABC, S.A. con las que ha recontado el auditor, pero sí que se muestra las diferencias detectadas durante la realización del inventario):

- (A) Diferencias debidas a la aproximacion a la hora de medir, ya que la compañía redondeaba siempre a 0 y 5.
 - (B) En el momento del conteo no tuvieron en cuenta un bloque de 8 unidades por error y que revisamos en pleno inventario. Se cuentan por completo
 - (C) El empaquetado del proveedor venía mal según la compañía, puesto que ponía 30 rollos y al abrir, contábamos más.
- CONCLUSIÓN** TRAS LAS PRUEBAS REALIZADAS, Y TENIENDO EN CUENTA QUE SE HAN REALIZADO UN N° SIMILAR DE PRUEBAS RESPECTO A E.J. ANTERIOR, PODEMOS CONCLUIR QUE EL INVENTARIO HA SIDO SATISFACTORIO

Revisión del memorandum de recuento por parte de C.A.:

Total errores identificados en la muestra	21	
% error sobre muestra	5,25%	
		<u>% error s/muestra</u>
Errores en C.C. por mediciones:	14	3,50%
Resto errores:	7	1,75%
	21	5,25%

Dentro de los errores en C.C. por mediciones consideramos dos de ellos significativos:

TF FRAN ORO 2C BPR NI -2.005

Figura 3.3. Resumen memorándum realizado por Auditores Cántabros, S.L.P.

Fuente: Auditores Cántabros, S.L.P.

Una vez que se ha llegado a la conclusión mencionada, se deberá hacer una prueba de seguimiento para verificar que los errores que se han encontrado se han corregido (en el papel de trabajo que se muestra, solo se plasma el seguimiento sobre los errores encontrados en el recuento para facilitar su comprensión, pero realmente se hace sobre toda la muestra):

²³ NIA-ES 315 (revisada), punto A190.

²⁴ NIA-ES 501, puntos 4-8

EXISTENCIAS
ANÁLISIS DE SEGUIMIENTO DE EXISTENCIAS

Criterio selección	Ref listado seleccionado	PÁGINA	Producto	Descripción	CANTIDAD		DIF	Ref p.L.		OK	OBSERVACIONES
					RECUENTO	SIN INVENTARI O DEF		inventario definitivo	SEGUIMIENTO		
De listado a almacén											
	016-1	1	CUERPOS CORTADOS	1LT ROJO MAGINA EY KOREA	5.308	5.308	0,00	0015-0 CUERPOS CORTADOS		✓	
	016-1	2	CUERPOS CORTADOS	1LT SARDINERO POM	21.563	21.563	0,00	0015-0 CUERPOS CORTADOS		✓	
	016-1	3	CUERPOS CORTADOS	1LT SALT ANDER POM	22.000	22.000	0,00	0015-0 CUERPOS CORTADOS		✓	
	016-1	3	CUERPOS CORTADOS	1LT SARDINERO POM	2.812	2.812	0,00	0015-0 CUERPOS CORTADOS		✓	
	016-1	4	CUERPOS CORTADOS	1LT ANONIMAD	5.750	5.750	0,00	0015-0 CUERPOS CORTADOS		✓	
	016-1	4	CUERPOS CORTADOS	1LT MARR	124.250	124.250	0,00	0015-0 CUERPOS CORTADOS		✓	
	016-1	5	CUERPOS CORTADOS	10LT COUNTRY RANGO POM	3.563	3.563	0,00	0015-0 CUERPOS CORTADOS		✓	
	016-2	1	TAPAS	RS ASA ROJO-50 CAJAS	12.000	12.000	0,00	0015-0 TAPAS		✓	
	016-2	5	HOJA FONDO	ORO INTERIOR BPA-NE (GRE)	8.313	8.313	0,00	0015-0 HOJAS		✓	
	016-1	90	TIRAS FONDO	ORO/ORO	29.152	29.152	0,00	0015-0 TAPAS		✓	
	016-1	90	TIRAS FONDO	6L INC ORO BPA	41.895	41.895	0,00	0015-0 TAPAS		✓	
	016-1	90	TIRAS TAPAS	4L INC ORO BPA	31.185	31.185	0,00	0015-0 TAPAS		✓	
	016-1	90	TIRAS FONDO	4L INC/ORO	22.269	22.269	0,00	0015-0 TAPAS		✓	
	016-3	8	LATAS	5L GIRONA	5.625	5.625	0,00	0015-0 LATAS		✓	
	016-3	8	LATAS	3L FRAN NAPOLEON E Y	5.200	5.200	0,00	0015-0 LATAS		✓	
	016-3	3	LATAS	4,5 KG BARICUL EL (DEIR)	3.666	3.666	0,00	0015-0 LATAS		✓	
	016-3	3	LATAS	2L ORO SOL E Y	3.548	3.548	0,00	0015-0 LATAS		✓	
	016-3	3	TAPAS	3L ORO/ORO	22.680	22.680	0,00	0015-0 LATAS		✓	
De almacén a listado											
	016-1	11	CUERPOS CORTADOS	10 KG VIGO RUJO	12.750	12.750	0,00	0015-0 CUERPOS CORTADOS		✓	
	016-2	11	HOJA FONDO	INCOLORO ECTI PTA INTERIOR	8.540	8.540	0,00	0015-0 HOJAS		✓	
	016-3	12	LATAS	3L BER KROGER V E (MUT)	11.063,50	11.063,50	0,00	0015-0 LATAS		✓	

Observaciones:

Total errores identificados: 0
Total errores: 56
% error sobre muestra: 0,00% No material para mayor análisis

Conclusión:

OK cumplido
FBI Jea-23

Figura 3.4. Papel de trabajo de prueba de seguimiento de existencias

Fuente: Elaboración propia

Como se ha mencionado antes, ABC, S.A. tiene existencias en poder de terceros. Para obtener evidencia sobre estos saldos, se deberán realizar procedimientos de confirmación externa siguiendo las indicaciones de la NIA-ES 505²⁵. Los terceros han respondido a las solicitudes de confirmación, su respuesta es fiable y se ha cumplido con el resto de los requerimientos de la NIA-ES 505. Las cantidades y saldos confirmados han sido analizados y son correctos (**ver anexo 3**).

Teniendo evidencias que demuestran que tanto el inventario en las instalaciones de ABC, S.A. como las existencias en poder de terceros son correctas, y que los errores encontrados se han corregido, podemos afirmar que conocemos las existencias de la sociedad a cierre de ejercicio, y por lo tanto, podemos responder que se cumplen las siguientes afirmaciones: existencia y ocurrencia. Quedan pendientes integridad, corte de operaciones y valoración, para ello, se realiza la prueba correspondiente y se verifica que la sociedad registra las unidades físicas al precio de coste (también se debe de realizar pruebas sobre posibles deterioros, pero no se detallarán la realización de estas al no haber participado en ellas), en la realización de este papel de trabajo se parte del inventario que envía la sociedad, del cual se selecciona una muestra (siguiendo los requerimientos de la NIA-ES 530), y se compara su precio de coste con las últimas facturas de compra facilitadas por la compañía, pues para valorar sus inventarios utiliza el método FIFO (al ser la gran mayoría de existencias materias primas, y por motivos de comprensión y claridad, no se plasma en este trabajo de fin de máster los papeles de trabajo en los que se calcula el coste de producción del resto de existencias menos relevantes). El resultado de la prueba satisfactorio (existe diferencia, pero no es material):

²⁵ NIA-ES 501, puntos 8 y A15

ABC, S.A. 31/12/2022												Realizado	FBL		
EXISTENCIAS												Revisado	JMC		
PRUEBA VALORACION MATERIAS PRIMAS												Fecha	jun-23		
VALORACIÓN HOJALATA												H055-0			
H011-1												Sí última factura		H056-2-1/H056-2-2	
Ancho	Largo	Espesor	Pestaña Inventario	CANTIDAD SIN INVENTARIO	valor unit.	valor total	n°	fecha	proveedor	importe	kgs	unitario /kilo	dif. unit (audi-cía)	importe dif.	Observaciones
900	775	0,26	CUERPOS CORTADOS	325.478,42	2,2150	720.934,70	FV-115894	12/01/2022	ACEROSA	95.409,10	50.874	1,8754			
982	760	0,25	CUERPOS CORTADOS	178.632,96	2,2241	397.237,57	FV-367894	21/03/2022	ACEROSA	142.715,93	74.250	1,9221			
974	745	0,24	CUERPOS CORTADOS	205.341,26	2,2724	466.617,48	FV-490621	28/04/2022	ACEROSA	165.518,05	64.823	2,5534			
966	730	0,23	CUERPOS CORTADOS	57.896,23	2,1667	125.444,50	FV-741598	14/07/2022	ACEROSA	77.237,14	32.030	2,4114			
958	715	0,22	CUERPOS CORTADOS	232.651,13	2,3047	536.191,06	FV-767894	25/07/2022	ACEROSA	36.397,50	15.000	2,4265			
							FV-952674	15/09/2022	ACEROSA	190.015,15	84.500	2,2467			
							FV-112365	10/11/2022	ACEROSA	153.698,00	67.000	2,2940			
				1.000.000,00	2,2465	2.246.485,30					860.991,86	388.477,00	2,2163	0,0302	30.158,81
TOTAL ANALIZADO						2.246.485,30							diferencia total muestra	30.158,81	
TOTAL CUERPOS CORTADOS						3.744.142,17	H011						% s/muestra	1,34%	
% ANALIZADO						60%								n/m	
Conclusión															
Ok valoración inventario															
FBL jun-23															

Figura 3.5. Papel de trabajo de prueba de valoración de existencias

Fuente: Elaboración propia

Por lo tanto, se ha reunido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para confirmar que los riesgos de incorrección material en el área de existencias son reducidos, pues se ha respondido satisfactoriamente a todas las afirmaciones mencionadas en la NIA-ES 315 (revisada) que están relacionadas con la cuenta de existencias.

3.2.2 ÁREA DE INMOVILIZADO

En ABC, S.A., esta es un área de auditoría importante, pues los inmovilizados se encuentran alrededor del 25% del valor total de los activos (ver anexo 1). A continuación, trataremos de responder a las siguientes afirmaciones para valorar si existen incorrecciones materiales: existencia, ocurrencia, integridad y valoración. Para ello, se analizarán las altas y bajas de inmovilizado que ha registrado la empresa durante el año, y se finalizará realizando una estimación de la amortización que debería estar contabilizada, la cual se comparará con la que haya calculado la entidad auditada (la NIA-ES 540 especifica que el auditor debe obtener evidencia sobre las estimaciones del valor razonable que haya realizado la compañía, entre otras, siendo una de ellas el método de amortización).

Para analizar las altas y bajas del inmovilizado en el 2022, se parte de un fichero que envía la compañía (hemos comprobado que los movimientos que se obtienen de dicho fichero son coincidentes con el diario de la compañía y con los datos de la memoria presentados, ver en anexo 4). En el papel de trabajo adjunto, se realiza el análisis de las altas y bajas del inmovilizado, además de verificar que la amortización estimada por la compañía es correcta (solo se analiza el año 2022 para facilitar su comprensión).

Una vez realizado esto, se solicitará a ABC, S.A. que envíe las facturas que justifiquen las altas de los inmovilizados, al igual que las oportunas justificaciones para las bajas de estos, en caso de que hayan (no ha habido bajas en 2022). Se concluyó que las altas y bajas del inmovilizado en 2022 han sido satisfactorias, al igual que la amortización.

*

RESUMEN REGISTROS INMOVILIZADO MATERIAL										Realizado	FBL	
ABC, S.A.										Revisado	JMC	
31/12/2022										Fecha	jun-23	
Resumen del registro de inmovilizado material. Se ha elaborado a partir de los registros facilitados por ABC, S.A. F100-1 y F100-2										F101		
Al tratarse del resumen, hemos copiado valores.												
Las fórmulas se verifican en los archivos de la cía.												
										AÑO 2022		
OBSERV	CTA.GAST	CTA.3D	CTA.INMO	CTA.AMOR	DESCRIPCION	F.INCORPOR	%	IMPORTE	DOTAC. ANUAL	A.AGUM.	IMPORTE NETO	
ALTA 2017	681200000	212	212000000	281200000	Instalación Eléctrica	20/09/2017	8,00	250.000,00	20.000,00	105.000,00	145.000,00	
ALTA 2018	681200000	212	212000000	281200000	Climatizador	30/06/2018	8,00	70.000,00	5.800,00	25.200,00	44.800,00	
ALTA 2021	681200000	212	212000000	281200000	Instalación compresores	31/05/2021	8,00	35.000,00	2.800,00	4.433,33	30.566,67	
ALTA 2021	681200000	212	212000000	281200000	Instalación anti incendios	12/06/2021	8,00	20.000,00	1.600,00	2.533,33	17.466,67	
ALTA 2022	681200000	212	212000000	281200000	Línea Vida instalación placas solares	01/12/2022	8,00	2.500,00	16,44	16,44	2.483,56	
ALTA 2017	681300000	213	213000000	281300000	Maquinas procesos planta	31/03/2017	5,25	500.000,00	29.250,00	168.187,50	331.812,50	
ALTA 2017	681300000	213	213000000	281300000	Maquina Kemberley 5500	31/07/2017	10,00	5.000,00	500,00	2.708,33	2.291,67	
ALTA 2018	681300000	213	213000000	281300000	Cuadro de control de maquinas de produccion	25/11/2018	10,00	12.500,00	1.250,00	5.104,17	7.395,83	
ALTA 2019	681300000	213	213000000	281300000	Sensores	15/09/2019	10,00	1.000,00	100,00	333,33	666,67	
ALTA 2019	681300000	213	213000000	281300000	Maquina Ladrance 7850	20/10/2019	10,00	200.000,00	20.000,00	63.333,33	136.666,67	
ALTA 2019	681300000	213	213000000	281300000	Ampliacion maquinas procesos planta	01/12/2019	10,00	250.000,00	25.000,00	77.083,33	172.916,67	
ALTA 2020	681300000	213	213000000	281300000	Maquina Kemberley 2500	28/02/2020	10,00	2.250,00	225,00	63,70	1.612,50	
ALTA 2021	681300000	213	213000000	281300000	Maquinas procesos planta adq 2021	30/04/2021	10,00	2.000.000,00	200.000,00	333.333,33	1.666.666,67	
ALTA 2021	681300000	213	213000000	281300000	Maquina Ladrance 10500	15/06/2021	10,00	250.000,00	25.000,00	39.583,33	210.416,67	
ALTA 2021	681300000	213	213000000	281300000	Maquina Kemberley 1250	15/11/2021	10,00	1.000,00	100,00	116,67	883,33	
ALTA 2021	681300000	213	213000000	281300000	Renovacion maquinaria procesos planta	31/12/2021	10,00	1834.196,08	183.419,61	183.419,61	1650.776,48	
ALTA 2022	681300000	213	213000000	281300000	Maquina Kemberley 10000	15/09/2022	10,00	102.750,00	3.012,12	3.012,12	99.737,88	
ALTA 2022	681300000	213	213000000	281300000	Ampliacion maquinas procesos planta adq 2021	31/12/2022	10,00	203.052,80	0,00	0,00	203.052,80	
ALTA 2017	681600000	216	216000000	281600000	Mesas despachos	05/05/2017	6,25	750,00	46,88	265,63	484,38	
ALTA 2018	681600000	216	216000000	281600000	Armarios despacho FRHH	12/09/2018	10,00	600,00	60,00	260,00	340,00	
ALTA 2021	681600000	216	216000000	281600000	Renovacion mobiliario oficina	25/05/2021	6,25	2.000,00	125,00	197,92	1.802,08	
ALTA 2017	681700000	217	217000000	281700000	Tablet dep. produccion	30/11/2017	25,00	300,00	75,00	391,25	-81,25	
ALTA 2018	681700000	217	217000000	281700000	Portatil HP Marketing	30/07/2018	25,00	700,00	175,00	772,92	-72,92	
ALTA 2018	681700000	217	217000000	281700000	Portatil Dell practicas empresa	15/10/2018	25,00	500,00	125,00	531,25	-31,25	
ALTA 2019	681700000	217	217000000	281700000	Tablet dep. calidad	01/03/2019	25,00	350,00	87,50	335,42	14,58	
ALTA 2019	681700000	217	217000000	281700000	Portatil HP FRHH	25/06/2019	25,00	800,00	200,00	700,00	100,00	
ALTA 2020	681700000	217	217000000	281700000	Portatil Dell contabilidad	05/09/2020	25,00	950,00	237,50	554,17	395,83	
ALTA 2021	681700000	217	217000000	281700000	Mac gerencia	15/05/2021	25,00	2.000,00	500,00	791,67	1.208,33	
ALTA 2021	681700000	217	217000000	281700000	Tablet dep. produccion	30/08/2021	25,00	450,00	112,50	168,75	281,25	
ALTA 2022	681700000	217	217000000	281700000	Portatil HP comercial	15/02/2022	25,00	850,00	195,72	195,72	654,28	
ALTA 2022	681700000	217	217000000	281700000	Iphone gerencia	30/06/2022	25,00	1.250,00	157,53	157,53	1.092,47	
						TOTAL		5.750.748,88	519.960,80	1.019.337,88	4.731.411,00	
										Sumaria V6		
										519.960,80	Ok	FBL mag-23

Figura 3.6. Papel de trabajo de prueba de altas y bajas y valoración de inmovilizado

Fuente: Elaboración propia

Tal y como se puede observar, existe evidencia de auditoría suficiente y adecuada que reduce significativamente los riesgos de incorrección material en el área de inmovilizado, ya que se ha respondido satisfactoriamente a todas las afirmaciones que aparecen en la NIA-ES 315 (revisada) relacionadas con los inmovilizados.

3.2.3 ÁREA DE TESORERÍA

La tesorería representa el 15% del total de los activos de ABC, S.A. (ver anexo 1), por lo que es un área importante tanto cuantitativamente como por su naturaleza (puede haber saldos sin informar, fondos que no sean propiedad de la entidad, no tener disponibilidad inmediata, etc.). En esta área se deberá responder a las siguientes afirmaciones y valorar si existe alguna incorrección material: existencia, ocurrencia, integridad, derechos y obligaciones, exactitud y valoración. Para ello, se analizará la tesorería de la empresa, separando por un lado la caja y cualquier dinero en efectivo, y por otro, las cuentas bancarias, ya que en función de estas distinciones, se utilizarán unos procedimientos de auditoría u otros.

En el caso de ABC, S.A., no existe efectivo, por lo que no será necesario realizar pruebas de arqueo de caja, no obstante, sí que existe liquidez en cuentas bancarias, por lo cual, se han realizado pruebas de confirmación externa a las entidades bancarias donde la compañía tiene depositada dicha liquidez. Este es el mejor procedimiento de auditoría posible en este caso, pues según el punto 2 de la NIA-ES 505: "La evidencia de auditoría es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad.". Se han seguido todos los requerimientos que indica la NIA-ES 505 y han respondido todas las entidades en cuestión, además, no solo han confirmado la

tesorería que la sociedad tiene depositada en ellas, sino que también han confirmado todas las operaciones que mantienen con ABC, S.A. (incluidos los pasivos, estos se analizan en el siguiente apartado), por lo que el riesgo de que haya saldos no informados es reducido.

En el papel de trabajo adjunto se puede observar la prueba realizada y las conclusiones a las que se han llegado:

ABC, S.A. 31/12/2022		CONTROL, VERIFICACION Y CIRCULARIZACION BANCARIA (EUROS)								L010-0 Realizado Revisado Fecha		FBL JMC jun-23			
N° CUENTA CONTABLE	BANCO	TIPO DE CUENTA	REF. HT CONCILIAC	SALDO CONTABLE AL CIERRE	PARTIDAS EN CONCILIACION				SALDO BANCARIO AL CIERRE	FECHA DEL EXTRACTO VERIFICADO	REF. HT CONFIRMAC	FIRMAS AUTORIZADAS	¿PERTENECEN ACTUALMENTE A LA COMPAÑIA?	INDICAR SI ESTAN SUJETAS A ALGÚN TIPO DE RESTRICCIONES DE DISPONIB.	OBSERVACIONES
					PAGOS	(INGRESOS)	(PAGOS)	INGRESOS							
572000001	BANCO SANTANDER CC 9999	e/c		1.962.836,15	0,00	0,00	0,00	0,00	1.962.836,15	31/12/2022	L010-1	Pablo Lopez Sanchez y Guillermo Roman Rodriguez	Si	No	
572000002	ABANCA CC 8888	e/c		649.581,47	0,00	0,00	0,00	0,00	649.581,47	31/12/2022	L010-2	Pablo Lopez Sanchez y Guillermo Roman Rodriguez	Si	No	
572000003	BBVA CC 7777	e/c		115.474,38	0,00	0,00	0,00	0,00	115.474,38	31/12/2022	L010-3	Pablo Lopez Sanchez y Guillermo Roman Rodriguez	Si	No	
				TOTAL	2.727.892,00	0,00	0,00	0,00	2.727.892,00						
				Sumaria L											

NOTA: en caso de que el saldo contable y el del extracto coincida, no es necesario incluir una copia de este último, ya que es suficiente con poner el tick de visto extracto bancario. Igualmente, en caso de que las las partidas conciliatorias sean irrelevantes, podrá omitirse su inclusión e incluir el tick de "vista conciliación bancaria". En la columna de observaciones pueden incluirse datos relevantes como avales, créditos, etc.

CONCILIACIONES:
En caso de ser necesaria conciliación bancaria, referenciar la misma o utilizar la pestaña anexa (usar cuantas sean necesarias).
Comprobar si las partidas en conciliación son de tesorería o si, en cambio, afectan a gastos e ingresos y proponer el correspondiente AP si procede.
Igualmente comprobar para una muestra que las partidas en conciliación se contabilizan posteriormente (en contabilidad y en bancos).

Observaciones:
CONCLUSIÓN:
Conforme saldos a 31/12/22
FBL Jun-23

Figura 3.7. Papel de trabajo de prueba de tesorería

Fuente: Elaboración propia

Se puede comprobar que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para asegurar que los riesgos de incorrección material en el área de tesorería son reducidos, ya que se ha podido responder de forma satisfactoria a todas las afirmaciones mencionadas en la NIA-ES 315 (revisada) en esta área.

3.2.4 ÁREA DE DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO

Las deudas con entidades de crédito se encuentran alrededor del 8% del total del Balance de ABC, S.A. (ver anexo 5), de esta manera, aunque no sea un área importante por su importe total, si lo es por su naturaleza, pues puede haber riesgo de incorrecciones materiales por fraude (por ejemplo, pasivos omitidos). Las afirmaciones que se tratarán de responder en esta área para la valoración de posibles incorrecciones materiales son: existencia, ocurrencia, derechos y obligaciones, integridad, corte de operaciones, clasificación y comprensibilidad, exactitud, y valoración. Para ello, se partirá de las confirmaciones externas mencionadas anteriormente, gracias a las cuales se podrá comprobar las deudas de la compañía con las entidades bancarias, y se recalcularán para verificar su correcta contabilización y valoración.

Además, también se ha solicitado y obtenido por parte de la sociedad la información de la Central de Información de Riesgos del Banco de España (CIRBE), por lo que el riesgo de existencia de pasivos con entidades de crédito omitidos es reducido (ver anexo 6).

Se adjunta el papel de trabajo en el que se detallan los deudas bancarias contraídas por la sociedad y su valoración, tras la cual se llega a una conclusión.

ABC, S.A.		PRESTAMOS Y CREDITOS RECIBIDOS												R031-1	Realizado	FBL
31/12/2022															Revisado	JMC
															Fecha	jun-23
REF. HT PAF	BANCO	REF. HT CONFIRM.	P/C	IMPORTE S/BANCO	CONDICIONES			SALDO AL INICIO	MOVIMIENTOS DEL EJERCICIO			SALDO AL CIERRE	PARTE A CORTO	PARTE A LARGO	INTERESES AÑO	OBSERVACIONES
					FECHAS		TIPO		AMORTIZ.	COSTES FORM.	ALTAS					
					CONCES.	YTO.										
LF3-15	PRESTAMO SANTANDER	L01011	P	34.235,54	30-nov-18	01-dic-23	1,67%	71.219,83	(36.984,39)			34.235,54	34.235,54	0,00	369,62	Préstamo al 1,67%, con carencia de 1 año. Financiado adquisición de maquinaria. Ok
LF3-2	PRESTAMO ABANCA	L01012	P	1.489.391,16	01-sep-21	01-sep-25	1,47%	2.056.191,29	(566.800,13)			1.489.391,16	572.208,23	917.182,94	11.380,05	Préstamo al 1,47%, con carencia de 1 año. Financiado adquisición de maquinaria. Ok
TOTAL				1.523.626,70			1,57%	2.127.411,21	(603.784,52)	0,00	0,00	1.523.626,70	606.443,76	917.182,94	11.749,67	
Cuadro intereses con memorias:																
Préstamos 1,57%																
Ctas cto 1,02% R031-3																
1,30%																
Si dato memoria 1,20%																
Dif 0,09%																
Cuadro con sumas:																
Préstamos 606.443,76 917.182,94																
A B																
Cuentas de crédito 0,00																
R031-3																
Total 404.295,84 611.455,29																
R Q																
		2.023	2.024	2.025	2.024	2.025	+ 5 años	Total	Comprobación							
R032-2		34.235,54	0,00	0	0,00	0,00	0,00	34.235,54	0%							
R032-3		572.208,23	577.667,94	339.515				1.489.391,16	0%							
Total		606.443,76	577.667,94	339.515,00	0,00	0,00	0,00	1.523.626,70								
Saldo c.p. s/c/a		606.443,76		Saldo a lp. s/cuadro amort:		917.182,94										
Dif:		0,00		Saldo lp. s/c/a		917.182,94										
				Dif:		0,00										

Saldo conformes s/c/a. FBL Jun-23

Figura 3.8. Papel de trabajo de deudas con entidades de crédito

Fuente: Elaboración propia

Por lo tanto, se puede concluir que existe evidencia de auditoría suficiente y adecuada que reducen el riesgo de incorrección material en el área de deudas con entidades de crédito, pues se ha respondido satisfactoriamente a las afirmaciones mencionadas en la NIA-ES 315 (revisada) relacionadas con estas deudas.

3.2.5 ÁREA DE CLIENTES

Los deudores comerciales tienen un valor aproximado del 7% del total de los activos de ABC, S.A. (ver anexo 1), por lo que, aunque no sea un área de auditoría importante por su valor, sí que lo es por estar directamente relacionada con las ventas (hay riesgo elevado de fraude). Se realizarán procedimientos de auditoría para tratar de responder las siguientes afirmaciones y valorar si existe alguna incorrección material en relación con los clientes: existencia, ocurrencia, integridad, exactitud, corte de operaciones, derechos y obligaciones, clasificación y valoración. En base a esto, se deberán analizar los saldos de los deudores comerciales de la empresa, por lo que se obtendrán confirmaciones externas de estos (deberán confirmar, además del saldo, el volumen de negocio) y analizar si existen créditos incobrables (se deben deteriorar si se da el caso).

Antes de enviar las confirmaciones externas, se deberá seleccionar una muestra entre todos los clientes, siendo los escogidos (unos aleatoriamente, otros por importancia...) a los que se les mandará cartas de confirmación, para ello se seguirán los requerimientos de la NIA-ES 530, por lo que el tamaño de la muestra debe ser lo

suficientemente grande para que el riesgo de muestreo sea lo suficientemente bajo (**ver anexo 7**).

Una vez seleccionados los deudores, se les enviará cartas de confirmación externa siguiendo los requerimientos de la NIA-ES 505, y una vez hayan respondido, se procederá a analizar esta evidencia de auditoría (en caso de que no hayan respondido, se realizarán procedimientos alternativos, lo más frecuente es analizar los cobros del siguiente ejercicio o solicitar albaranes de venta firmados por el cliente para verificar que los saldos al cierre son correctos). Mediante el análisis de las confirmaciones externas, se obtiene evidencia de todas las afirmaciones que afectan a los deudores comerciales, no obstante, en cuanto a su valoración, también será necesario estimar posibles deterioros, lo cual se realiza en un papel de trabajo en el que no he podido participar, por lo que no aparece en el presente Trabajo de Fin de Máster. Respecto al análisis de las confirmaciones externas, se adjunta el papel de trabajo realizado, en el que se puede comprobar que han respondido todos los clientes:

HOJA CONTROL DE CIRCULARIZACION Y VERIFICACION DE CUENTES													J020-1		Realizado	FBL				
ABC, S.A.															Revisado	JMC				
31/12/2022															Fecha	jun-23				
REF. HIT	CUENTA	CLIENTE	SALDO CONTABLE				SALDO SI	CONCILIACION SALDO CONFIRMADO					NO CONFIRMADO		Volumen si/Cliente	Ref.P.T.	Volumen si/C. Dif			
			NEGOCIADO 430	EFFECTOS EN CARTERA 4310 / 4315	RIESGO EN CURSO 4311 / 4312	TOTAL		ONTESTADO	PARTIDAS EN TRANSITO	PARTIDAS A AJUSTAR	LITIGIO	OTROS	TOTAL	VERIFICADO				SALDOS NO VERIFICADOS		
J020-1	4300000094	ACEITUNAS GERVASIO, S.L.	53.832,71			53.832,71	53.832,71	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	152.141,54	J020-1	152.141,54	0
J020-2	4300000105	PRODUCTOS AGRICOLAS, S.A.	267.133,10			267.133,10	267.133,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1.606.674,27	J020-2	1.606.674,27	0
J020-3	4300000347	PECES CANTABROS, S.L.	107.010,77			107.010,77	107.010,77	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	625.540,13	J020-3	625.540,13	0
J020-4	4300000367	PESCADORES DEL NORTE, S.A.	71.907,54			71.907,54	71.907,54	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	146.256,29	J020-4	146.256,29	0
J020-5	4300001047	ENVASADORES, S.L.	190.228,38			190.228,38	190.228,38	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	810.435,39	J020-5	810.435,39	0
J020-6	4300001069	PESCA GALLEGA, S.A.	419.988,90			419.988,90	419.988,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	947.567,00	J020-6	947.567,00	0
J020-7	4300001287	ENVASES METALICOS DEL NORTE, S.A.	44.994,35			44.994,35	44.994,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	278.466,08	J020-7	278.466,08	0
J020-8	4300001678	COOPERATIVA DE ACEITE APAGONES, S	31.619,48			31.619,48	31.619,48	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	31.619,48	J020-8	31.619,48	0
J020-9	4300002888	EXPORTADORES AGROALIMENTARIOS, S	33.645,96			33.645,96	33.645,96	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	67.824,93	J020-9	67.824,93	0
TOTAL VERIFICADO			1.220.361,17	0,00	0,00	1.220.361,17	1.220.361,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00				
													J020-0		si el cliente contesta, no cumplimentar esta parte					
NOTA: las columnas Partidas a ajustar, supondrán, salvo que sean inmatriculadas, un ajuste potencial a incluir en el Auditorio.																				
OBSERVACIONES:																				
CONCLUSIÓN: Saldos conformes. FBL Jun-23																				

Figura 3.9. Papel de trabajo de control de circularización y verificación de clientes

Fuente: Elaboración propia

Por lo tanto, habiendo contestado todos los clientes a las cartas de circularización y siendo el resultado satisfactorio, se puede afirmar que, hay evidencias de auditoría suficientes para confirmar que el riesgo de incorrección material en el área de deudores comerciales es reducido, ya que se ha respondido satisfactoriamente a las afirmaciones que se encuentran en la NIA-ES 315 (revisada) y suponiendo que la prueba de deterioros de créditos comerciales ha sido satisfactoria.

3.2.6 ÁREA DE PROVEEDORES

Los proveedores representan el 8% del total de los pasivos de ABC, S.A. (**ver anexo 5**), por lo que no parecen importantes por su cuantía, no obstante, por el mismo motivo que en el área de deudas con entidades de crédito, se deberá tener en cuenta riesgos de incorrección material por fraude. En la ejecución de esta área de auditoría se deberá responder a las siguientes afirmaciones: existencia, ocurrencia, integridad, exactitud, corte de operaciones, derechos y obligaciones, clasificación y valoración. Para ello, se analizará todo lo relacionado con las cuentas de proveedores y acreedores comerciales de la empresa, por lo que se les enviará cartas de confirmación externas en las que se solicitará que confirmen, además del saldo, la composición del saldo final que se adjunta en dicha carta.

Como paso previo a la circularización, se seleccionará una muestra entre todos los proveedores y acreedores comerciales, de los cuales se elegirán algunos por distintos métodos y se les mandará cartas de confirmación externa, para ello se seguirán los requerimientos de la NIA-ES 530, debido a ello, el tamaño de la muestra debe ser lo suficientemente grande para reducir en lo posible el riesgo de muestreo (**ver anexo 8**). Cuando se hayan seleccionado los proveedores y acreedores comerciales, se les enviará las cartas mencionadas anteriormente siguiendo los requerimientos de la NIA-ES 505, y una vez hayan respondido, se procederá a analizar esta evidencia de auditoría (en caso de que no respondan, se realizarán procedimientos alternativos, lo más frecuente es analizar los pagos del siguiente ejercicio o solicitar albaranes de compra firmados por el proveedor y la entidad auditada para verificar que los saldos al cierre son correctos).

Mediante el análisis de las confirmaciones externas, se obtiene evidencia de gran parte de las afirmaciones relacionadas con los proveedores y acreedores comerciales, no obstante, para obtener más evidencia respecto a corte de operaciones, también se deberán analizar las existencias y otros documentos que pueda considerar necesarios el auditor.

Respecto al análisis de las confirmaciones externas, se adjunta el papel de trabajo realizado, en el que se puede comprobar que han respondido todos los proveedores y acreedores comerciales:

HOJA CONTROL DE CIRCULARIZACIÓN Y VERIFICACIÓN DE PROVEEDORES Y ACREEDORES													T040-1	Realizado Revisado Fecha	FBL JMC jun-23				
REF. HT	CUENTA	PROVEEDOR/A CREEDOR	SALDO CONTABLE			SALDO SI CONTESTACIÓN	CONCILIACIÓN SALDO CONFIRMADO					NO CONFIRMADO ALTERNATIVOS		Volumen de operaciones	Volumen SI Prov.	Ref P.T.	Volumen S'cia	Dif	
			SALDO EN CUENTA 400 / 410	EFECTOS PAGAR FRAS.PTES. 401/403 / 4103	TOTAL		COMPRA	PAGO	OTROS	LITIGIO	OTROS	TOTAL	VERIFICADO						SALDOS NO VERIFICADOS
T040-1	4000000004	ACEROS CANTABROS, S.A.	157.602,47	0,00	157.602,47	157.602,47	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	Ver ✓001	717.380,00	T040-1-1	717.380,00	0,00
T040-2	4000000056	HIERROS DE GALICIA, S.L.	67.576,98	0,00	67.576,98	67.576,98	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	Ver ✓001	96.248,84	T040-2-1	96.248,84	0,00
T040-3	4000000854	ACEROSA	748.736,12	0,00	748.736,12	748.736,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	Ver ✓001	2.008.967,37	T040-3-1	2.008.967,37	0,00
T040-4	4000002387	ENVASES DVIEDO, S.A.	94.271,10	0,00	94.271,10	94.271,10	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	Ver ✓001	318.200,42	T040-4-1	318.200,42	0,00
T040-5	4000002568	FLAMMENSTAHL GMBH	140.108,99	0,00	140.108,99	140.108,99	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	Ver ✓001	860.236,91	T040-5-1	860.236,91	0,00
T040-6	4000003780	METALES DE SANTANDER, S.L.	13.562,40	0,00	13.562,40	13.562,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	Ver ✓001	118.798,80	T040-6-1	118.798,80	0,00
T040-7	4010054786	ENERGY CANTABRIA, S.L.	26.522,40	0,00	26.522,40	26.522,40	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	Ver ✓001	3.370.207,77	T040-7-1	3.370.207,77	0,00
T040-8	4010062443	PROCESOS DE CALIDAD CANTABRIA, S.A.	25.982,94	0,00	25.982,94	25.982,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	Ver ✓001	101.253,42	T040-8-1	101.253,42	0,00
		TOTAL VERIFICADO	1.274.363,39	0,00	1.274.363,39	1.274.363,39	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00					

T040-0

si el proveedor contesta, no cumplimentar esta parte

NOTA: las columnas Partidas a ajustar, supondrán, salvo que sean inmatrimoniales, un ajuste potencial a incluir en el Audivim.

OBSERVACIONES:

CONCLUSIÓN:

Confirme los saldos a 31/12/2022
FBL Jun-23

Figura 3.10. Papel de trabajo de control de circularización y verificación de proveedores y acreedores comerciales

Fuente: Elaboración propia

Para concluir, siendo el resultado de esta prueba satisfactorio, se puede afirmar que existe evidencia de auditoría suficiente y adecuada que minimiza el riesgo de incorrección material en este área, pues se ha respondido satisfactoriamente a las afirmaciones localizadas en la NIA-ES 315 (revisada), siempre que el resto de los procedimientos realizados hayan sido conformes.

3.2.7 ÁREA DE ADMINISTRACIONES PUBLICAS

Las administraciones públicas apenas tienen relevancia cuantitativa en ABC, S.A., pues tan solo representan el 2% del total de los activos y pasivos de ABC, S.A. (ver anexos 1 y 5), no obstante, en este caso también se tendrán en cuenta riesgos de incorrección material por fraude o error (una incorrección en declaraciones fiscales puede conllevar a futuras sanciones u otras provisiones y contingencias).

En la ejecución de esta área de auditoría se deberá responder a las siguientes afirmaciones: existencia, ocurrencia, integridad, exactitud, derechos y obligaciones, clasificación y valoración. Para dar respuesta a dichas afirmaciones, se solicitará a ABC, S.A., además de las liquidaciones practicadas por la Seguridad Social, todas sus declaraciones de impuestos para analizarlas, siendo de especial importancia las de Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) e Impuesto sobre Sociedades. En cuanto al último impuesto, no he participado en su análisis, por lo que en este Trabajo de Fin de Máster se tratará, por este orden, IVA, IRPF y Seguridad Social.

Se comenzará por la declaración de IVA (modelos 303), en el cual se analizarán las bases declaradas (tanto devengadas como deducibles) con los ingresos y gastos que aparecen en contabilidad (ver anexos 9 y 10).

Además, también se verificará el saldo deudor (si durante el año se ha soportado más IVA de lo que se ha devengado) o acreedor (cuando se devenga más IVA del que se soporta) con Hacienda Pública por IVA, para ello se adjunta el siguiente papel de trabajo:

ABC, S.A. 31/12/2022		M060-0	Realizado Revisado Fecha	FBL JMC jun-23
CUADRES SALDO CON H.P. POR IVA				
Trabajo realizado:		Cotejamos el saldo deudor o acreedor con H.P. por IVA registrado en contabilidad con la última liquidación presentada en el ejercicio auditado.		
<u>S/ LIQUIDACIÓN DIC-22</u>				
Fecha presentación:	25/01/2023			
Banco / Fecha pago:	SANTANDER 25/01/2023			
CUOTA IVA DEVENGADO	208.778,33			
CUOTA IVA SOPORTADO	109.434,23			
CUOTAS A COMPENSAR DE PERIODOS ANTERIORES	0,00			
RESULTADO LIQUIDACIÓN	99.344,10	M100		
<u>S/ CONTABILIDAD</u>				
H.P. Deudor por IVA				
H.P. Acreedor por IVA	-99.344,10	M		
	99.344,10			
Dif:	0,00	Ok cuadro saldo. FBL, jun-23		
<u>CONCLUSIÓN:</u>				
Saldo conforme a 31/12/2022 FBL, jun-23				

Figura 3.11. Papel de trabajo de cuadro de saldo con Hacienda Pública por IVA

Fuente: Elaboración propia

Para continuar, respecto al análisis del IRPF, primero se deberá tener en cuenta los conceptos de las retenciones que efectúa ABC, S.A., que en su caso solo realiza retenciones a trabajadores y profesionales (modelo 111), no realizando ninguna en concepto de alquiler (modelo 115) o dividendos (modelo 123).

Esto simplifica el análisis de la cuenta Hacienda Pública acreedora por retenciones practicadas, el cual se adjunta en el siguiente papel de trabajo (se verifica que el saldo es correcto y que las declaraciones realizadas durante el año cuadran con los gastos reflejados en contabilidad):

ABC, S.A.
31/12/2022

VERIFICACION I.R.P.E.

M070-1 Realizado
Revisado
Fecha

FBL
JMC
jun-23

CONCEPTO	RENDIMIENTO			RENDIMIENTO			DATOS SICARTAS DE PAGO		RASTREADO A CARTA DE PAGO	RETENCION MEDIA		DATOS SEGÚN P y G		
	TRABAJO	RETENCION	N°	PROFESIONAL y OTROS	RETENCION	N°	IMPORTE BRUTO	IMPORTE RETENCION		AÑO CURSO	AÑO ANT.	REF	CONCEPTO	IMPORTE
ENERO	97.897,39	13.432,35	54	24.963,57	732,47	5,00	122.750,96	14.164,82	21-feb-22	10,0%	10,0%			
FEBRERO	103.534,74	14.410,91	56	31.858,44	928,90	8,00	135.253,18	15.339,81	21-mar-22	10,0%	10,0%	W	Sueldos y salarios	1.432.954,01
MARZO O ITR.	133.175,88	17.646,21	56	26.954,35	790,88	6,00	160.130,23	18.437,09	20-abr-22	10,0%	10,0%	W	Indemnizaciones	0,00
ABRIL	99.658,71	13.221,74	56	25.698,24	754,02	4,00	125.356,95	13.975,76	20-may-22	10,0%	10,0%		Servicios profesionales	295.356,20
MAYO	98.925,03	13.227,53	56	26.493,67	777,36	5,00	125.418,70	14.004,99	20-jun-22	10,0%	10,0%		Promociones	
JUNIO O 2TR.	184.585,66	24.403,16	57	22.694,57	665,89	3,00	207.260,23	25.069,04	20-jul-22	10,0%	10,0%		Comisiones	
JULIO	104.111,52	13.901,01	57	24.567,33	720,84	5,00	128.678,85	14.621,85	19-ago-22	10,0%	10,0%		Otros gastos sociales	
AGOSTO	102.331,28	14.284,17	57	24.765,94	726,67	4,00	127.097,22	15.010,84	20-sep-22	10,0%	10,0%			
SEPTIEMBRE O 3TR.	102.637,77	14.316,75	57	28.957,96	849,67	7,00	131.655,73	15.166,42	20-oct-22	10,0%	10,0%			
OCTUBRE	106.734,45	15.498,07	57	23.436,14	689,41	5,00	130.290,59		21-nov-22	10,0%	10,0%		Periodificación pagos citraz 2021	130.058,13
NOVIEMBRE	102.004,02	14.677,68	57	24.853,70	723,37	4,00	126.857,72		20-dic-22	10,0%	10,0%		Periodificación pagos citraz 2022	(162.357,35)
DICIEMBRE O 4TR.	182.001,68	26.267,34	59	17.212,91	505,05	2,00	199.214,58	26.772,39	(C)	10,0%	10,0%			
TOTAL DECLARADO													1.696.010,99	
TOTAL DECLARADO Mod. 190 (M100-2)													1.719.764,93	
DIFERENCIA													(23.753,94)	
DIFERENCIA EN CUOTA													(3.182,28)	

Servicios profesionales:

Cuenta	Nombre	Importe	Sin IVA
4100000627	RODRIG	154.161,30	127.406,53
4100000695	RUIZ IV	0,00	0,00
4100000741	LOPEZ	38.154,44	31.532,59
4100000822	LUQUE	0,00	0,00
4100000949	GARCIA	252,08	208,33
4100000978	MORO	70.072,20	57.910,91
4100000147	PORTIL	93.070,89	76.918,09
4100000185	PRADO	1.669,50	1.379,75
		295.356,20	
Suma clave G y H Mod 190:		302.116,82	
Dif.:		-6.760,62	
Núm. para mayor análisis			

Conclusión
Saldo conformes a 31/12/2022
FBL, jun-23

Figura 3.12. Papel de trabajo de cuadro de saldo con Hacienda Pública acreedora por retenciones practicadas

Fuente: Elaboración propia

Por último, se analizarán los saldos deudores y acreedores con la Seguridad Social, para ello, se solicitarán los Recibos de Liquidación de Cotizaciones (RLC) y las Relaciones Nominales de Trabajadores (RNT), mediante los cuales se podrá verificar que tanto el saldo final de las cuentas mencionadas, como las cuentas de gasto relacionadas con la seguridad social en contabilidad son correctas. En base a esto, se realiza el siguiente papel de trabajo:

VERIFICACION SEGURIDAD SOCIAL
CONCILIACION SEGURIDAD SOCIAL S/TC-1 CON P. Y G.

MES	DATOS BASES	IMPORTE PAGOS	RASTREADO ALTC	PLANTILLA MEDIA	REF.HT	DATOS S/P Y G CONCEPTO	IMPORTE AL CIERRE
ULTIMO MES EJ.ANT.	41.830,52				TOTAL SUELDOS Y SALARIOS	1.432.354,01
ENERO	121.426,56	36.177,89		54		MENOS:	
FEBRERO	122.858,48	40.439,16		56		PLUS TRANSPORTE	
MARZO	151.915,55	48.531,33		56		PLUS DISTANCIA	
ABRIL	125.039,73	39.821,22		56		SEG.SOC.A CARGO CIA.	
MAYO	124.735,71	40.212,32		56		DIETAS,FORMACION,INDEMNIZACION	
JUNIO	125.580,81	39.143,04		57		ATRASOS	
JULIO	130.122,45	40.560,32		57		IMPORTE BASES EXCEDIDAS	0,00
AGOSTO	127.293,05	43.001,22		57		OTROS	
SEPTIEMBRE	129.268,49	44.145,41		57		Periodificación pagas extras 2021	130.058,13
OCTUBRE	129.041,81	46.339,28		57		Periodificación pagas extras 2022	(119.625,78)
NOVIEMBRE	126.136,16	40.037,19		57			
DICIEMBRE	127.391,87	37.582,37		57			
TOTAL DECLARADO		1.540.816,64	537.823,04	32,19%	56	TOTAL BASES S/P Y G	1.443.386,36
		(D)	(A)			TOTAL BASES S/TC-1	1.540.816,64
MOVIMIENTO DE LA PROVISION						DIFERENCIA	(97.430,28)
SALDO EJ.ANTERIOR	41.830,52	CAF ANT;				CUOTA EMPRESA	312.974,45
DEVENGOS DEL PERIODO	435.392,52	(A)-(B)				CUOTA TRABAJADOR	31.655,03
PAGOS DEL PERIODO	500.240,07	(A)-(C)				TOTAL CUOTA	464.629,48
						SS a/CIA	435.392,52
						REDUCCIONES (ILT)	
						DIFERENCIA	31.363,04
SALDO TEORICO AL CIERRE	37.582,37						
SALDO REAL AL CIERRE	37.582,37	Sumaria M					
PAGO S/TC-1	37.582,37	(C)					
DIFERENCIA	0,00	ok					

Conclusión:
Saldo conforme a 31/12/22
FBL jun-23

Figura 3.13. Papel de trabajo de cuadro de saldo con Seguridad Social

Fuente: Elaboración propia

Por lo tanto, obtenidos resultados satisfactorios en todas las pruebas realizadas, hay evidencia de auditoría suficiente y adecuada, por lo que el riesgo en esta área es reducido, ya que se ha podido responder de forma satisfactoria a las afirmaciones de la NIA-ES 315 (revisada) que se han mencionado anteriormente, solo se encuentra pendiente de confirmar que el resultado de la prueba de verificación del Impuesto sobre Sociedades es satisfactorio.

3.2.8 ÁREA DE OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

Las operaciones entre empresas del grupo representan el 18% aproximadamente del total de los activos y pasivos de ABC, S.A. (ver anexos 1 y 5), lo que hace que sea un área de auditoría importante por su cuantía, pero además, la naturaleza de estas operaciones hace que sea un área donde el riesgo de incorrección material por fraude es considerable (puede haber, por ejemplo, operaciones a un precio inferior al del mercado, pasivos omitidos, activos sobrevalorados, etc.). En la ejecución de esta área, se tratará de responder a las siguientes afirmaciones: existencia, ocurrencia, integridad,

exactitud, derechos y obligaciones, clasificación y valoración. Para ello, se analizarán las operaciones que hayan realizado las empresas del grupo entre ellas, desde ventas y compras (en la verificación de estas operaciones hay que obtener seguridad que se realizan a precios de mercado, pues el artículo 18.1 de la Ley de 7/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades obliga a que se valoren de esta manera), préstamos recibidos, créditos entregados e inversiones en el capital social (en estos puntos últimos puntos habrá que juzgar si existen posibles deterioros). También se deberán verificar los saldos de las cuentas entre todas las partes vinculadas con ABC, S.A. Además, según la NIA-ES 550, entre los objetivos del auditor se encuentran el obtener el conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas, de este modo, se podrá valorar si existen riesgos de incorrección material por fraude y se podrá obtener una conclusión sobre el efecto que provocan estas operaciones en la imagen fiel de las cuentas anuales de la sociedad, además, también se deberá juzgar si dichas operaciones se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros según el marco normativo aplicable²⁶.

En el caso de ABC, S.A., es una empresa que está dominada por XYZ, S.A. (sociedad que también es auditada por Castillero Auditores, S.L.P.), por lo que esta área se analiza en la sociedad dominante (por razones de confidencialidad, los papeles de trabajo que se adjuntan solo contendrán las operaciones entre XYZ, S.A. y ABC, S.A., ocultándose el resto de ellas con otras partes vinculadas). A continuación se adjunta el papel de trabajo en el que se analizan las operaciones entre ABC, S.A. y XYZ, S.A. (al no haber participado en el análisis de los precios de transferencia, no se adjunta dicho papel de trabajo).

XYZ, S.A.
31/12/2022

S300 Realizado FBL
Revisado JMC
Fecha jun-23

VERIFICACIÓN DE OPERACIONES ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO

Operaciones con partes vinculadas	Empresa dominante	Otras empresas del grupo	Negocios cjtos. en los que emp ^a sea partícipe	Empresas asociadas	Empresas con control conjto. o influenc. signific.	Personal clave de la dirección de emp ^a o soc.dom.	Otras partes vinculadas
Ventas de activos corrientes, de las que:		1.002.389,85					
Beneficio (+) / Pérdida (-)							
Ventas de activos no corrientes, de las que:							
Beneficio (+) / Pérdida (-)							
Compras de activos corrientes		7.585.221,18					
Compras de activos no corrientes							
Prestación de servicios, de la que:		0,00					
Beneficio (+) / Pérdida (-)							
Recepción de servicios		4.107,00					
Contratos de arrendamiento financiero, de los que:							
Beneficio (+) / Pérdida (-)							
Transferencias de investigación y desarrollo, de las que:							
Beneficio (+) / Pérdida (-)							
Ingresos por intereses cobrados		36.285,00					
Ingresos por intereses devengados no cobrados							
Gastos por intereses pagados							
Gastos por intereses devengados no pagados							
Gastos por deudores incobrables o de dudoso cobro							
Dividendos y otros beneficios distribuidos							
Garantías y avales recibidos							
Garantías y avales prestados							
Remuneraciones e indemnizaciones							
Aportaciones a planes de pens. y seguros de vida							
Prestaciones a compensar con instr. financieros propios							

NOTA: ver Memoria punto 23 ==> no será necesario informar en el caso de operaciones normales de mercado o sean de escasa importancia. Podrá presentarse la información de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar; se facilitará información individualizada en operaciones significativas.

Figura 3.14. Papel de trabajo de verificación de operaciones entre empresas del grupo (parte 1)

Fuente: Elaboración propia

²⁶ NIA-ES 550, punto 9

XYZ, S.A. 31/12/2022		S211						Realizado	FBL																											
		Revisado						jmc																												
		Fecha						jun-23																												
SALDOS A COBRAR CON EMPRESAS DEL GRUPO: RESUMEN																																				
Analizamos los saldos y movimientos a cobrar con vinculadas y se concilian																																				
Relación empresas del Grupo	Código contable de la cuenta	Tipo cuenta C: comercial	¿Era ya emp. grupo el ej. anterior? SINDO	(Incluir cuentas de deterioro, si procede)			Observaciones	CONFIRMACIÓN	Ref pt	¿Parecen existir transacciones no contabilizadas? Describir	Dif.																									
				D; (H) Saldo de apertura	Movimientos del ejercicio (DEBE (HABER))	D; (H) Saldo de cierre																														
ABC, S.A.	4339000000	C	Si	106.943,13	79.975,92 (106.943,13)	79.975,92		79.975,92	S310	No	0,00																									
ABC, S.A.	5320.612420.6	Cto	Si	2.267.761,50	743.953,50 (1.487.907,00)	1.523.808,00	LF08-14 Ver A	1.523.808,00	S310	No	0,00																									
TOTAL				2.374.704,63		1.603.783,92																														
				2.374.704,63		1.603.783,92																														
Cuadre con sumaria																																				
Saldos comerciales:				106.943,13	S	79.975,92	S																													
Saldos no comerciales l.p.:				1.523.808,00	G	767.950,50	G																													
Saldos no comerciales c.p.:				743.953,50	K	755.857,50	K																													
				2.374.704,63		1.603.783,92																														
Dif.:				0,00		0,00																														
A Contrato de préstamo XYZ, S.A. presta a ABC, S.A. La cantidad de 3.000.000 euros Tipo de interés 1,60% Duración 4 años Plazos de amortización 3.000.000,00																																				
<table border="1"> <thead> <tr> <th>Fecha</th> <th>Capital</th> <th>Interés</th> <th>Cuota</th> <th>Capital pte</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>31/12/2021</td> <td>732.238,50</td> <td>48.000,00</td> <td>780.238,50</td> <td>2.267.761,50</td> </tr> <tr> <td>31/12/2022</td> <td>743.953,50</td> <td>36.283,50</td> <td>780.237,00</td> <td>1.523.808,00</td> </tr> <tr> <td>31/12/2023</td> <td>755.857,50</td> <td>24.381,00</td> <td>780.238,50</td> <td>767.950,50</td> </tr> <tr> <td>31/12/2024</td> <td>767.950,50</td> <td>12.286,50</td> <td>780.237,00</td> <td>0,00</td> </tr> </tbody> </table>												Fecha	Capital	Interés	Cuota	Capital pte	31/12/2021	732.238,50	48.000,00	780.238,50	2.267.761,50	31/12/2022	743.953,50	36.283,50	780.237,00	1.523.808,00	31/12/2023	755.857,50	24.381,00	780.238,50	767.950,50	31/12/2024	767.950,50	12.286,50	780.237,00	0,00
Fecha	Capital	Interés	Cuota	Capital pte																																
31/12/2021	732.238,50	48.000,00	780.238,50	2.267.761,50																																
31/12/2022	743.953,50	36.283,50	780.237,00	1.523.808,00																																
31/12/2023	755.857,50	24.381,00	780.238,50	767.950,50																																
31/12/2024	767.950,50	12.286,50	780.237,00	0,00																																
Notas: * Si existen créditos no comerciales (otas. de crédito o préstamos) estos serán analizados en la secc. GIK/ * En caso de que exista alguna cuenta corriente, asegurarse de que existe un contrato con las condiciones. Archivar copia en el CAF o PAF según su duración. Describir las condiciones más significativas en el apartado de OBSERVACIONES. Analizar los intereses devengados, así como la periodificación. Proponer el correspondiente AP en caso necesario y valorar la posible contingencia fiscal. * Si la sociedad no ha separado las cuentas con empresas del grupo, proponer la adecuada reclasificación. * Si se ha circularizado o bien se han obtenido los mayores de la empresa del grupo, conciliar S211-2 * Incluir las cuentas de deterioro, si procede. Analizar los saldos provisionados, así como las partidas a provisionar, en otra pestaña. S211-5 * Si se han realizado transacciones significativas durante el ejercicio esudriñar las cuentas de mayor relacionadas en busca de partidas anormales por importe o concepto y comprobar con documentación soporte. (Cumplimentar la S211-3) * El resumen de las transacciones y la conciliación en su caso, se analizará en la S211-4 . OBSERVACION: analizar precios de transferencia																																				
Observación:																																				
Conclusión:																																				
Saldos conformes a 31/12/2022																																				
FBL Jun-23																																				

Figura 3.16. Papel de trabajo de análisis de cuentas contables de las empresas del grupo

Fuente: Elaboración propia

Tal y como se puede observar, todas las pruebas han tenido un resultado satisfactorio, por lo que se puede concluir que existe evidencia de auditoría suficiente y adecuada, por lo tanto, el riesgo de incorrección material es reducido, pues se ha podido responder de forma satisfactoria a las afirmaciones de la NIA-ES 315 (revisada) que se han mencionado anteriormente.

3.2.9 HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

Para finalizar con la fase de ejecución, se tratarán los hechos posteriores al cierre. Como se ha explicado, no he podido participar en la ejecución de esta área en ABC, S.A., no obstante, dada su importancia, se ha incluido en este Trabajo de Fin de Máster de forma teórica.

Según el punto 4 de la NIA-ES 560, el auditor deberá: *“obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados*

financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (...) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.” De esta NIA, se puede extraer la importancia de esta área de auditoría, ya que la normativa obliga al auditor a obtener la evidencia necesaria de dichos hechos. Por este motivo, el auditor deberá diseñar procedimientos de auditoría (su naturaleza y extensión dependerán del riesgo de incorrección material que se haya valorado) para cumplir con la normativa vigente en este aspecto, e incluirán lo siguiente²⁷:

- El conocimiento sobre los procedimientos adoptados por la dirección que permitan la identificación de los hechos posteriores al cierre.
- Indagar ante la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad sobre la ocurrencia de hechos posteriores al cierre que puedan tener efectos en los estados financieros auditados.
- Lectura de actas de las reuniones de los órganos de gobierno y administración de la sociedad que haya ocurrido posteriormente a la fecha de cierre de los estados financieros. Si no hay actas disponibles, se deberá indagar los asuntos discutidos en dichas reuniones.
- Lectura de estados financieros intermedios posteriores al cierre, cuando existan.

Además de los procedimientos mencionados, las manifestaciones escritas también forman parte de la evidencia de auditoría en esta área (entre otras). Estas son, manifestaciones que la dirección de la entidad plasma en un documento que proporciona al auditor, el cual deberá incluir lo siguiente²⁸:

- Que la dirección ha cumplido con su responsabilidad al preparar los estados financieros auditados conforme a la normativa vigente y que estos representan la imagen fiel de la entidad.
- Se ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso necesarios, conforme a la carta de encargo de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado y reflejado en las cuentas anuales.
- Otras manifestaciones escritas requeridas por las NIA-ES.
- Otras manifestaciones escritas que el auditor haya considerado necesarias.

Las manifestaciones escritas deberán de llevar como fecha la más próxima al informe de auditoría (nunca posterior), aunque normalmente su fecha es la misma que la del informe, pues de esta manera, el auditor tiene evidencia suficiente y adecuada sobre los hechos posteriores al cierre hasta la fecha del informe (según la NIA-ES 560, el auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría después de la fecha de informe²⁹). No obstante, hay que tener en cuenta que, aunque las manifestaciones escritas proporcionen evidencia de auditoría necesaria, esto no se extiende a las cuestiones a las que se refieren dichas manifestaciones, es decir, no eximen de la obligación del auditor de obtener evidencia de auditoría sobre los hechos que se manifiestan³⁰. Para finalizar con las manifestaciones escritas, es necesario indicar que,

²⁷ NIA-ES 560, punto 7

²⁸ NIA-ES 580, puntos 7 y 10-13

²⁹ NIA-ES 560, punto 10

³⁰ NIA-ES 580, puntos 3 y 4

estas pueden tener efecto sobre la opinión en el informe de auditoría, pues si no son fiables (y no se ha conseguido aumentar su fiabilidad mediante procedimientos de auditoría), podría tener como efecto una opinión modificada, o incluso la denegación de opinión cuando se han solicitado pero la dirección no las ha proporcionado³¹.

Respecto a los hechos posteriores al cierre que ocurran después de la fecha del informe de auditoría, como se ha mencionado antes, el auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría sobre ellos, no obstante, si llegan a su conocimiento determinados hechos antes de la publicación de los estados financieros, se deberá de discutir con la dirección sobre ellos, y se determinará si las cuentas anuales deben ser modificadas. Si es así, y la entidad realiza los cambios pertinentes, el auditor deberá de elaborar y diseñar procedimientos de auditoría sobre estos y redactar un nuevo informe de auditoría. En caso de que el auditor estime que los estados financieros se deben modificar, pero la dirección no haya realizado las variaciones pertinentes, se modificará la opinión del informe de auditoría en consonancia con los hechos ocurridos, siempre que este no se haya entregado. En el caso contrario, se deberá de notificar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que no deben divulgar a terceros las cuentas anuales hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias, si pese a la notificación, publican los estados financieros, el auditor adoptará las medidas necesarias para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. Si ocurren hechos con posterioridad a la publicación de los estados financieros y que lleguen al conocimiento del auditor, se procederá de la misma manera que la ya explicada (siempre que obliguen a modificar las cuentas anuales), con la salvedad de que, si se debe elaborar un nuevo informe de auditoría porque se hayan modificado los estados financieros, este deberá contener un párrafo de énfasis o de otras cuestiones que haga referencia a la nota de la memoria que explique las razones por las que se hayan tenido que modificar³².

Aunque este punto se haya respondido de forma teórica, en el resto de las áreas de auditoría sí se ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que, en base a esta, no hay incorrecciones materiales en ABC, S.A. y los riesgos de auditoría son reducidos, por lo que, habiendo finalizado las fases de planificación y ejecución, se tratará la siguiente.

3.3 EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA

Una vez planificada la auditoría y realizada su ejecución, el auditor deberá formarse una opinión sobre los estados financieros auditados en base a la evidencia obtenida y emitir un informe conforme a dicha opinión³³. Una vez emitido dicho informe, habiéndose firmado por el auditor y entregado a la sociedad, concluye el proceso de auditoría de cuentas, por lo que esta es la última fase.

En la formación de la opinión sobre los estados financieros de la entidad auditada, el auditor deberá evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (conforme a la NIA-ES 330), la cual también deberá incluir las cifras comparativas, ya que según el punto 7 de la NIA-ES 710: *“El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera*

³¹ NIA-ES 580, puntos 16-20

³² NIA-ES 560, puntos 10-17

³³ NIA-ES 700 (revisada), punto 6

aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada.”. Además, habrá que juzgar si existen incorrecciones materiales, tanto de forma individual como acumulada (siguiendo los criterios de la NIA-ES 450), y también se tendrá en cuenta³⁴:

- Si las cuentas anuales han sido elaboradas de conformidad con la normativa de información financiera vigente (se evaluarán también los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la sociedad, lo que incluye los juicios que puedan estar sesgados por la dirección).
- Que los estados financieros presenten la imagen fiel de la entidad.
- También se deberá verificar que las cuentas anuales hagan referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable.

Una vez el auditor haya podido formarse de una opinión de auditoría, deberá redactar el informe. En base a la opinión que tenga el auditor, hay cuatro tipos de informe:

- 1- Informe de auditoría con opinión favorable (opinión no modificada). Esta opinión se da, según el punto 16 de la NIA-ES 700 (revisada): “(...) *cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.*”.
- 2- Informe de auditoría con opinión con salvedades por incorrección material (opinión modificada). Este informe se puede dar por dos razones. La primera, porque en base a la evidencia de auditoría obtenida durante la fase de ejecución, se haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no están libres de incorrecciones materiales, pero siguen la mostrando la imagen fiel de la entidad (salvedad por incorrección material por error u omisión). La segunda, porque no se haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada, por lo que no es posible concluir sobre si las cuentas anuales están libres de incorrección material, pero de haberlos, no tendrían efectos generalizados en los estados financieros, por lo tanto, no es suficiente para no opinar sobre estos (salvedad por limitación al alcance)³⁵.
- 3- Informe de auditoría con opinión desfavorable (adversa) (opinión modificada). Este tipo de informe se emite cuando, según el punto 8 de la NIA-ES 705 (revisada): “*habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.*”.
- 4- Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión (opinión modificada). Esta situación se da en determinadas circunstancias, siendo estas: cuando no se pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y el auditor no pueda concluir que los estados financieros estén libres de incorrecciones materiales generalizados, por lo que no puede opinar sobre estos. También se denegará la opinión en los casos en los que, aunque haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada, existen múltiples incertidumbres y no se puede saber su efecto acumulativo en las cuentas de la entidad (esta situación es extremadamente poco frecuente). Si ocurre que, la dirección de la sociedad impone una limitación al alcance al auditor después de haber aceptado el encargo, y habiendo discutido tanto con la dirección como con los responsables del gobierno, dicha limitación sigue presente y sus efectos en los

³⁴ NIA-ES 700 (revisada), puntos 11-15

³⁵ NIA-ES 705 (revisada), punto 7

estados financieros son materiales, se emitirá una opinión con salvedades por limitación al alcance, pero si además son generalizados, el auditor renunciará el encargo de auditoría (si las disposiciones legales lo permiten), si esto no fuese posible, emitirá un informe de auditoría con denegación de opinión³⁶.

Una vez especificados los tipos de informes que existen, se detallará su estructura. Esta variará dependiendo del tipo de informe, llegado a los puntos donde puede haber cambios, se especificarán las variaciones pertinentes. La estructura del informe de auditoría es³⁷:

- 1- Título. Este es el comienzo del informe de auditoría, el cual deberá ser siempre, según el artículo 5 de la LAC: *“Informe de auditoría de cuentas anuales emitido por un auditor independiente”*.
- 2- Destinatario. Irá dirigido a quien corresponda, pudiendo ser a los accionistas (en caso de sociedad anónima), los socios (en sociedad limitada), patronato (fundaciones), etc.
- 3- Opinión. El nombre de este apartado del informe cambiará dependiendo del tipo de informe, pudiendo ser: Opinión (cuando el informe es favorable), Opinión con salvedades, Opinión desfavorable (adversa) o Denegación (abstención) de opinión. Tras el título de la sección, el informe deberá reflejar que se han auditado las cuentas anuales de una sociedad, las cuales comprenden unos estados financieros (estos variarán en función del marco normativo que aplica a la entidad) de un determinado ejercicio. Dependiendo del tipo de informe, se detallará el tipo de opinión, y si esta se ha modificado, el auditor referirá su descripción en la sección de Fundamento de la opinión. Por último, en los casos de opinión favorable o con salvedades, se debe de afirmar que las cuentas anuales expresan la imagen fiel de la entidad, no siendo así en el caso de opinión desfavorable (las cuentas anuales no expresan la imagen fiel de la entidad) o denegación de opinión (el auditor no expresa opinión sobre las cuentas anuales)³⁸.
- 4- Fundamento de la opinión. Igual que en el caso anterior, el nombre de este apartado del informe también variará en función del tipo de opinión, pudiendo ser: Fundamento de la opinión (cuando el informe es favorable), Fundamento de la opinión con salvedades, Fundamento de la opinión desfavorable (adversa) o Fundamento de la denegación (abstención) de opinión. En caso de ser una opinión favorable, en este párrafo se explicará que la auditoría se ha llevado a cabo con la normativa reguladora de la auditoría vigente, se deberá hacer referencia a la responsabilidad del auditor (esta no se hará en caso de denegación de opinión), mencionar su independencia con la entidad y confirmar que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada (excepto en caso de denegación de opinión)³⁹. En caso de opinión modificada, antes de lo expuesto (tener en cuenta las excepciones de denegación de opinión), hay que describir razonadamente las incorrecciones materiales o limitaciones al alcance que hayan llevado a modificar la opinión.

³⁶ NIA-ES 705 (revisada), puntos 9-14

³⁷ NIA-ES 700 (revisada), puntos 20-53

³⁸ NIA-ES 705 (revisada), puntos 17-19

³⁹ NIA-ES 705 (revisada), puntos 20-27

- 5- Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento. Esta sección solo corresponde cuando, según el punto 22 de la NIA-ES 570 (revisada): *“Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento"”*. Por lo tanto, si en la entidad existe una incertidumbre que pone en riesgo su funcionamiento, pero se revela adecuadamente en los estados financieros, se deberá incluir este apartado. No obstante, si la sociedad no refleja de manera correcta una incertidumbre que afecte al principio de empresa en funcionamiento, el auditor deberá modificar su opinión y emitir un informe con salvedades o desfavorable⁴⁰.
- 6- Párrafo de énfasis. Este apartado del informe es voluntario, pues se aplica cuando, según el punto 8 de la NIA-ES 706 (revisada): *“Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría”*. Aunque incluir un párrafo de énfasis depende del juicio del auditor, hay que tener en cuenta que para incorporarlo al informe, la cuestión que se está enfatizando no puede conllevar una modificación de opinión ni es una cuestión clave de auditoría o un aspecto más relevante para la auditoría.
- 7- Cuestiones claves de auditoría (CCA) o Aspectos más relevantes para la auditoría (AMRAs). Esta sección se llamará de una forma u otra dependiendo si la entidad auditada es una entidad de interés público (EIP) o no. Si es una EIP, habrá que incluir CCA cuando correspondan, cuando no sea el caso, serán AMRAs. Las CCA o AMRAS son cuestiones que, según la valoración del auditor, han sido significativas en la auditoría realizada y que se han comunicado a los responsables del gobierno de la sociedad. Los hechos a tener en cuenta para determinar una CCA o AMRA (en caso de las AMRAS únicamente se tendrá en cuenta el primer punto) son⁴¹:
- Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material o los riesgos significativos.
 - Juicios y estimaciones significativos que haya realizado el auditor en áreas en las que la dirección, previamente, también haya realizado juicios y estimaciones significativos.
 - Los efectos que han tenido sobre la auditoría hechos o transacciones significativos durante el periodo.

No se incluirá este apartado en el caso de denegación de opinión⁴².

- 8- Párrafo sobre otras cuestiones. Este apartado se incluirá en el informe cuando, según el punto 10 de la NIA-ES 706 (revisada): *“Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor*

⁴⁰ NIA-ES 570 (revisada), punto 23

⁴¹ NIA-ES 701, puntos 8-10

⁴² NIA-ES 705 (revisada), punto 29

incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría". Al igual que con los párrafos de énfasis, hay casos en los que no se puede añadir esta sección al informe, estos son cuando la cuestión a comunicar esté prohibida por una disposición legal o reglamentaria, o que dicha cuestión sea una CCA o AMRA. El párrafo de otras cuestiones puede incluirse, en ocasiones por juicio del auditor, y en otras. es obligatorio, por ejemplo, cuando los estados financieros no han sido auditados en el ejercicio anterior⁴³.

- 9- Otra información. Esta sección del informe de auditoría incluye la responsabilidad que tiene el auditor con la otra información de la entidad auditada (esto es, el informe de gestión). El apartado de otra información comenzará por aclarar que solo hace referencia al informe de gestión del ejercicio auditado, cuya formulación es responsabilidad de los administradores y que no forma parte de las cuentas anuales. Continuará recalcando que la opinión sobre los estados financieros no cubre este documento, pero que es responsabilidad del auditor verificar e informar si se ha encontrado alguna incongruencia entre ellos, o si existe alguna incorrección u omisión en el informe de gestión. Para finalizar, se expondrá si se dan o no, incongruencias, errores u omisiones y se describirá los que se hayan detectado⁴⁴. No se incluirá este apartado en el caso de denegación de opinión⁴⁵.
- 10- Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales. Este apartado explica que son los administradores de la entidad quienes tienen la responsabilidad de elaborar los estados financieros conforme al marco normativo vigente y que expresen la imagen fiel de la entidad, así como del sistema de control interno para que las cuentas estén libres de incorrecciones materiales por fraude o error. Además, también tienen la responsabilidad de valorar si la sociedad puede continuar funcionando y si se debe aplicar, o no, el principio de empresa en funcionamiento.
- 11- Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales. Esta sección comienza explicando el objetivo del auditor, que no es otro que obtener la seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrección material y emitir un informe de auditoría que contenga su opinión. Continúa explicando que la seguridad razonable mencionada anteriormente no garantiza que, en una auditoría realizada con la normativa vigente en España, las cuentas anuales estén libres de incorrecciones materiales, además, explica el concepto de estas. También expresa que, conforme a la normativa reguladora de la actividad auditora, durante la auditoría se aplica el juicio profesional del auditor y que se mantiene una actitud de escepticismo profesional. Tras esto, desarrolla que, conforme a la normativa recientemente mencionada, en la auditoría se identifican y valoran los riesgos de incorrección material (también especifica que los riesgos por fraude son más complejos de detectar que por error), se aplican procedimientos para responderlos y se obtiene evidencia que sirve de soporte para la opinión del informe, asimismo, también se obtiene conocimiento del control interno (esto es para diseñar procedimientos de auditoría, no para opinar sobre él) y se evalúan las políticas y estimaciones

⁴³ NIA-ES 710, punto 14

⁴⁴ NIA-ES 720 (revisada), puntos 11 y 12

⁴⁵ NIA-ES 705 (revisada), punto 29

contables, la información revelada por los administradores, la adecuación de la utilización del principio de empresa en funcionamiento y la presentación, estructura y contenido de las cuentas anuales. Por último, se comentan los aspectos que se comunican a los administradores de la entidad, siendo estos, el alcance, momento de realización de la auditoría, los hallazgos significativos, deficiencias significativas del control interno y los riesgos significativos (el último párrafo de esta sección menciona que, dichos riesgos se incluyen en el informe, salvo que las disposiciones legales prohíban revelarlos públicamente). En el caso de denegación de opinión, este apartado se verá modificado y solamente incluirá, según el punto 28 de la NIA-ES 705 (revisada): “(…) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría; (...) una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección 8 "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y (...) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).”.

12- Nombre del auditor o Sociedad de auditoría y número de ROAC.

13- Firma del auditor o socio y número de ROAC.

14- Fecha del informe y dirección del auditor. Esta sección es muy importante, pues como se mencionó en hechos posteriores al cierre, excepto en determinadas situaciones, el auditor no tiene responsabilidad sobre hechos que ocurran tras la fecha del informe.

Una vez se emite el informe de auditoría, concluye el proceso de esta. Respecto a la sociedad ABC, S.A., no he participado en la emisión de su informe de auditoría, por lo que no es posible adjuntarlo, no obstante, se puede deducir que dicho informe tendrá opinión favorable, ya que según la evidencia obtenida en la fase de ejecución, no se han encontrado incorrecciones materiales y los riesgos de auditoría son reducidos. No obstante, ABC, S.A. está siendo sometida a una inspección fiscal de los ejercicios 2017-2022, y aunque la sociedad no estima que se vayan a derivar obligaciones debido a dicha inspección y además, está recogido correctamente en la memoria, se incluirá en el informe de auditoría un párrafo de énfasis para destacar este hecho cuyo desenlace escapa al control de la empresa.

4. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo ha sido analizar el proceso por el que transcurre una auditoría, para ello, se han detallado todas las fases implicadas en dicho proceso. Además, este trabajo de fin de máster también tiene como meta el poner de manifiesto todos los conocimientos que he adquirido tanto en el Máster de Auditoría como en las prácticas realizadas en Castillero Auditores, S.L.P., para lo cual, se ha analizado la fase de ejecución de la auditoría de ABC, S.A., pues participé en esta auditoría.

Hay que tener en cuenta que, en un proceso de una auditoría, existe un paso previo, el cual es aceptar el encargo de auditoría. Para ello, hay que tener en cuenta que la entidad a la que se va a auditar debe cumplir ciertos requisitos (por ejemplo, que elabora sus cuentas con el marco normativo vigente), además, si el auditor no cumple con las

condiciones de independencia reflejadas en la legalidad vigente, tampoco podrá aceptar el encargo. Por último, este se deberá materializar en una carta de encargo, la cual debe de incluir ciertos puntos obligatorios y seguir una estructura determinada que regula la NIA-ES 210.

Una vez se acepta el encargo de auditoría, comienza el proceso de esta, siendo la primera fase la planificación. En la planificación, se empezará por redactar la estrategia global de la auditoría, la cual incluirá el alcance, momento de la realización y la dirección de la auditoría, entre otros aspectos. Tras la estrategia global, se continuará por la redacción del plan de auditoría, que incluirá la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados para la valoración e identificación de los riesgos, así como para la respuesta del auditor a estos, y otros procedimientos necesarios para que el encargo se desarrolle conforme a las NIA (como conocer el control interno de la empresa, sus deficiencias y decidir si confiar en él). Por último, se calculará la importancia relativa de la auditoría, que incluye la importancia relativa para los estados en su conjunto, y cuando corresponda, para los saldos contables, transacciones o información a revelar que, por circunstancias específicas, necesiten un menor nivel de importancia relativa que el de los estados en su conjunto, también se obtendrá la importancia relativa para la ejecución del trabajo y el umbral de incorrecciones insignificantes (se recomienda seguir las directrices de la Guía de Actuación 38 sobre Importancia Relativa o Materialidad del 2014, elaborada por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España).

Una vez realizada la planificación de la auditoría, se continuará con la ejecución de esta. En dicha fase, se han utilizado los datos de ABC, S.A., por lo que se ha analizado las áreas de auditoría de existencias, inmovilizado, tesorería, deudas con entidades de crédito, clientes, proveedores, administraciones públicas, operaciones entre empresas del grupo y hechos posteriores al cierre (en este último caso, solo se ha explicado teóricamente, dada su importancia, al no haber participado en dicha área). En el análisis de estas áreas de auditoría se ha obtenido evidencia mediante la elaboración de papeles de trabajo, que reducen el riesgo de incorrección material de auditoría respondiendo a afirmaciones como existencia, corte de operaciones, clasificación, integridad, etc. Toda la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada, y se ha concluido que se ha reducido significativamente el riesgo de incorrección material, pues todas las pruebas realizadas tuvieron un resultado satisfactorio.

Para finalizar el trabajo, he conseguido explicar en qué consiste un proceso de auditoría y todas las fases por las que este transcurre, además, también he manifestado los conocimientos que he adquirido tanto en el Máster de Auditoría (mediante el cumplimiento del primer objetivo), como en las prácticas realizadas en Castillero Auditores, S.L.P. (analizando las áreas en las que he participado en la ejecución de la auditoría de ABC, S.A.), por lo que se han cumplido satisfactoriamente los objetivos propuestos para este trabajo de fin de máster.

5. BIBLIOGRAFÍA

Normativa:

Ley de 7/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

NIA-ES 200.

NIA-ES 210.

NIA-ES 220 (revisada).

NIA-ES 230.

NIA-ES 300.

NIA-ES 315 (revisada).

NIA-ES 320.

NIA-ES 330.

NIA-ES 450.

NIA-ES 500.

NIA-ES 501.

NIA-ES 505.

NIA-ES 530.

NIA-ES 540.

NIA-ES 550.

NIA-ES 560.

NIA-ES 570 (revisada).

NIA-ES 580.

NIA-ES 600.

NIA-ES 700 (revisada).

NIA-ES 701.

NIA-ES 705 (revisada).

NIA-ES 706 (revisada).

NIA-ES 710.

NIA-ES 720 (revisada).

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

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.

Referencias bibliográficas:

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (2014). Guía de Actuación nº38: *“Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad”*.

Madrid Nicolás, R. & Serrano Madrid, J. (2019). *“Matriz de riesgos. ¿En qué consiste, cómo se construye, cómo se gestiona?”* *Revista de Contabilidad y Dirección* Vol. 28, año 2019, pp. 57-68.

6. ANEXOS

1. Balance de trabajo (activos)

	Ref.	31/12/2022	%	31/12/2021	%	Variación	%
Activo							
A) ACTIVO NO CORRIENTE		4.731.411	25%	4.940.969	29%	(209.558)	(4%)
I. Inmovilizado intangible		36.372	0%	62.168	0%	(25.796)	(41%)
5. Aplicaciones informáticas	E	36.372	0%	62.168	0%	(25.796)	(41%)
II. Inmovilizado material		4.625.705	25%	4.809.468	28%	(183.762)	(4%)
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	F	3.691.560	20%	3.225.651	19%	465.908	14%
3. Inmovilizado en curso y anticipos	F	934.146	5%	1.583.816	9%	(649.671)	(41%)
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo		22.294	0%	22.294	0%	0	0%
5. Otros activos financieros	G	22.294	0%	22.294	0%	0	0%
V. Inversiones financieras a largo plazo		3.725	0%	3.725	0%	0	0%
5. Otros activos financieros	G	3.725	0%	3.725	0%	0	0%
VI. Activos por impuesto diferido		43.315	0%	43.315	0%	0	0%
B) ACTIVO CORRIENTE		14.078.963	75%	12.309.783	71%	1.769.179	14%
II. Existencias		7.791.943	41%	6.878.729	40%	913.214	13%
2. Materias primas y otros aprovisionamientos	H	4.504.109	24%	3.644.556	21%	859.553	24%
3. Productos en curso	H	2.061.737	11%	2.185.869	13%	(124.132)	(6%)
4. Productos terminados	H	1.226.098	7%	1.048.304	6%	177.793	17%
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar		3.514.972	19%	3.534.823	20%	(19.851)	(1%)
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios		1.408.140	7%	2.026.404	12%	(618.264)	(31%)
b) Clientes por ventas y prestaciones de servicios a corto plazo	J	1.408.140	7%	2.026.404	12%	(618.264)	(31%)
2. Clientes empresas del grupo y asociadas		1.885.601	10%	1.508.419	9%	377.181	25%
a) Clientes grupo	S	1.885.601	10%	1.508.419	9%	377.181	25%
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas	M	221.232	1%	0	0%	221.232	
V. Inversiones financieras a corto plazo		12.000	0%	0	0%	12.000	
5. Otros activos financieros	K	12.000	0%	0	0%	12.000	
VI. Periodificaciones a corto plazo		32.155	0%	13.680	0%	18.476	135%
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes		2.727.892	15%	1.882.552	11%	845.341	45%
1. Tesorería	L	2.727.892	15%	1.882.552	11%	845.341	45%
TOTAL ACTIVO (A+B)		18.810.374	100%	17.250.752	100%	1.559.621	9%

2. Hoja de encargo a otro auditor para el recuento de existencias

Audidores Cántabros, S.L.P.

B39123456

Calle Isabel II, 1. 39002. Santander, Cantabria.

A la atención de CASTILLERO AUDITORES, S.L.P.

Muy señores nuestros:

Nos ha solicitado CASTILLERO AUDITORES, S.L.P. que realicemos un encargo de procedimientos acordados sobre el inventario físico de la sociedad ABC, S.A. a fecha de 30 de diciembre de 2022.

Los procedimientos que aplicaremos tienen como única finalidad ayudarle en su auditoría de las cuentas anuales de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 2022.

Hemos acordado realizar los procedimientos mencionados a continuación e informar sobre los hallazgos resultantes de nuestro trabajo:

- 1- Recepción de la muestra a recontar realizada por CASTILLERO AUDITORES, S.L.P. del inventario de la sociedad a 30/12/2022.
- 2- Recuento físico de la selección del inventario de la sociedad a 30/12/2022.
- 3- Redacción y envío de un Memorándum del recuento realizado a 30/12/2022.

Como consecuencia del trabajo realizado se informarán sobre las excepciones que se encuentren.

Nuestros honorarios por estos servicios serán de 375,00 euros con IVA incluido.

Como consecuencia de nuestro trabajo, les emitiremos un Memorándum del recuento realizado a 30/12/2022.

Por otro lado, en relación con nosotros y respecto a su auditoría de ABC, S.A., teniendo en cuenta con lo establecido en la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la citada Ley, así como en el resto de la normativa vigente, no existen amenazas, ni concurren causas de incompatibilidad, ni nos encontramos en una situación prohibida, ni otras por las que deba abstenernos de realizar el trabajo que nos han encomendado o que comprometan nuestra objetividad e independencia.

Asimismo, asumimos el compromiso de comunicar con prontitud, a la dirección de CASTILLERO AUDITORES, S.L.P., cualquier situación o circunstancia que pueda comprometer nuestra objetividad e independencia con las que debemos actuar en la citada auditoría, y que pueda surgir con posterioridad a esta declaración respecto al citado cliente.

Asimismo, asumimos el compromiso de comunicar con prontitud, a la dirección de CASTILLERO AUDITORES, S.L.P., cualquier circunstancia que pueda originar una amenaza a mi independencia durante el periodo de cómputo temporal o surgida con posterioridad a esta declaración. Igualmente, nos comprometemos a comunicar inmediatamente cualquier incumplimiento de los principios de independencia que pueda detectar.

En Santander (Cantabria), a fecha de 30 de diciembre de 2022.

Firmado:

Don José Pérez García

3. Confirmación existencias en poder de terceros

ABC, S.A.
31/12/2022

H 30

Realizado FBL
Revisado JMC
Fecha jun-23

CONTROL DE CIRCULARIZACIÓN MERCANCÍA EN DEPÓSITO

EMPRESA QUE TIENE LA MERCANCÍA EN DEPÓSITO	REF. H/T	SALDO MERCANCÍA EN DEPÓSITO			CONCILIACION SALDO CONFIRMADO					NO CONFIRMADO			
		SALDO SEGÚN CONTESTACIÓN	SALDO SEGÚN CIA H011	DIFERENCIA	PARTIDAS EN TRANSITO			PARTIDAS A AJUSTAR		ALTERNATIVOS			
					ENTRADAS	SALIDAS	OTROS	LITIGIO	OTROS	TOTAL	VERIFICADO	SALDOS NO VERIFICADOS	
METALSA	H030-1	375.000	375.000	0,00							0	0	0
ALMACENES CANTABROS	H030-2	75.000,00	75.000,00	0,00							0	0	0
TOTAL VERIFICADO		450.000	450.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Conclusión:
Ok saldos
FBL May-23

4. Cuadre del inmovilizado en contabilidad con fichero enviado por la compañía

INMOVILIZADO MATERIAL

CUADRE DEL INMOVILIZADO 2022

F102

Realizado FBL

Revisado JMC

Fecha jun-23

ABC, S.A.

31/12/2022

Nº	Ref	Coste s/ registro inicio ejercicio	Altas s/ registro	Bajas coste s/ registro	Total coste s/registro	Coste s/ contabilidad	Ref sumaria	Amort. Acum. 2021 según Registro	Dotación 2022 según Registro	Dotación s/contabilidad	Reclasif. 2.022	Bajas s/ registro 2.022	Amort. Acum. 2022 según Registro	Amort. Acum. 2022 s/ contabilidad
cuenta						Euros		Euros	Euros	Euros			Euros	Euros
206	F101	128.980,00	0,00	0,00	128.980,00	128.980,00	Sum E	66.812,00	25.796,00	25.796,00	0,00	0,00	92.608,00	92.608,00
211	F101	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	F051	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
212	F101	375.000,00	2.500,00	0,00	377.500,00	377.500,00	F051	107.166,66	30.016,44	30.016,44	0,00	0,00	137.183,10	137.183,10
213	F101	5.055.946,08	305.802,80	0,00	5.361.748,88	5.361.748,88	F051	388.995,82	487.856,73	487.856,73	0,00	0,00	876.852,55	876.852,55
214	F101	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	F051	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
216	F101	3.350,00	0,00	0,00	3.350,00	3.350,00	F051	491,67	231,88	231,88	0,00	0,00	723,55	723,55
217	F101	6.050,00	2.100,00	0,00	8.150,00	8.150,00	F051	2.722,93	1.855,75	1.855,75	0,00	0,00	4.578,68	4.578,68
218	F101	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	F051	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
219	F101	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	F051	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL		5.569.326,08	310.402,80	0,00	5.879.728,88	5.879.728,88		566.189,08	545.756,80	545.756,80	0,00	0,00	1.111.945,88	1.111.945,88

CONCLUSION

Conforme

FBL may-23

5. Balance de trabajo (patrimonio neto y pasivos)

	Ref.	31/12/2022	±	31/12/2021	±	Variación	±
Patrimonio neto y pasivo							
A) PATRIMONIO NETO		13.295.903	71%	10.785.503	63%	2.510.399	23%
A-1) Fondos propios		13.295.903	71%	10.785.503	63%	2.510.399	23%
I. Capital		166.449	1%	166.449	1%	0	0%
1. Capital escriturado	N	166.449	1%	166.449	1%	0	0%
II. Prima de emisión	N	7.986.739	42%	7.986.739	46%	0	0%
III. Reservas		2.632.316	14%	1.651.252	10%	981.063	59%
1. Legal y estatutarias	N	86.352	0%	86.352	1%	0	0%
2. Otras reservas	N	2.545.964	14%	1.564.901	9%	981.063	63%
VII. Resultado del ejercicio	N	2.510.399	13%	981.063	6%	1.529.336	156%
B) PASIVO NO CORRIENTE		1.760.137	9%	3.205.683	19%	(1.445.546)	(45%)
I. Provisiones a largo plazo		65.437	0%	148.681	1%	(83.244)	(56%)
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal	P	65.437	0%	148.681	1%	(83.244)	(56%)
II. Deudas a largo plazo		917.183	5%	1.523.627	9%	(606.444)	(40%)
2. Deudas con entidades de crédito	Q	917.183	5%	1.523.627	9%	(606.444)	(40%)
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo		767.951	4%	1.523.808	9%	(755.858)	(50%)
a) Deudas grupo	S	767.951	4%	1.523.808	9%	(755.858)	(50%)
IV. Pasivos por impuesto diferido	M	9.567	0%	9.567	0%	0	0%
C) PASIVO CORRIENTE		3.754.334	20%	3.259.566	19%	494.768	15%
II. Provisiones a corto plazo	T	30.931	0%	0	0%	30.931	
III. Deudas a corto plazo		662.879	4%	716.159	4%	(53.280)	(7%)
2. Deudas con entidades de crédito	R	606.444	3%	603.785	4%	2.659	0%
5. Otros pasivos financieros	R	56.435	0%	112.375	1%	(55.940)	(50%)
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo		755.858	4%	771.020	4%	(15.163)	(2%)
a) Deudas grupo	S	755.858	4%	771.020	4%	(15.163)	(2%)
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		2.304.666	12%	1.772.386	10%	532.280	30%
1. Proveedores		1.425.876	8%	1.002.380	6%	423.496	42%
b) Proveedores a corto plazo	T	1.425.876	8%	1.002.380	6%	423.496	42%
2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas		79.976	0%	97.965	1%	(17.989)	(18%)
a) Proveedores, grupo	S	79.976	0%	97.965	1%	(17.989)	(18%)
3. Acreedores varios	T	513.145	3%	194.610	1%	318.535	164%
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)	T	119.626	1%	130.058	1%	(10.432)	(8%)
5. Pasivos por impuesto corriente	M	0	0%	126.775	1%	(126.775)	(100%)
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas	M	166.043	1%	220.598	1%	(54.555)	(25%)
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)		18.810.374	100%	17.250.752	100%	1.559.621	9%

6. Análisis CIRBE

MEMO REVISIÓN CIRBES

ABC, S.A.

31/12/2022

R050

Realizado FBL

Revisado JMC

Fecha jun-23

Hemos solicitado las CIRBES a las siguientes fechas:

Fecha cierre: dic.-22

Fecha hechos posteriores: mar.-23 Última fecha con información disponible en el Banco de España.

Informe agregado dic-22

R031-2

Informe detallado dic-22

R031-1

Información CIRBE:

En la cirbe a dic-22, figura un riesgo por un aval de importe 1.850.250 euros sobre una nave en Laredo, es la garantía por unos préstamos hipotecarios concedidos a otras empresas del grupo.

Informe agregado mar-23

R031-4

Informe detallado mar-23

R031-3

Información CIRBE:

No identificamos riesgos bancarios adicionales a los que figuraban en la CIRBE de dic-22

Informe AnaCredit mar-23

R031-5

CONCLUSIÓN:

No identificamos pasivos financieros significativos no registrados en contabilidad a 31/12/2022, así como, no se identifican otros riesgos financieros significativos.

FBL jun-23

7. Muestra seleccionada y seguimiento de circularización

1020-0

Realizado FBL
Revisado JMC
Fecha jun-23

ABC, S.A.

31/12/2022

RESUMEN DE CIRCULARIZACION Y VERIFICACION DE CLIENTES

SALDOS CIRCULARIZADOS AL: 31/12/2022

FECHAS:

de emisión de circularización: 09/02/2023

de primer seguimiento: 03/03/2023

de segundo seguimiento: n.a.

DETALLE DE LA POBLACION:

	Nº	IMPORTE	%	Cuenta	Importe
PARTIDAS VERIFICADAS AL 100%	(A)		0,0%	4300 Cliente	1.408.140,00 J
				4304 Cliente(mano de extranjera)	0,00
PARTIDAS/SALDOS SUJETOS A MUESTREO	(B)	1.220.361,17	86,7%	4309 Cliente, frax. piaz. formalizar	0,00
				4310 Efectos comerciales en cartera	0,00
PARTIDAS SALDOS RESTANTES	(C)	187.778,84	13,3%	4311 Efectos comerciales de cobro	0,00
				4312 Efectos comerc. en período de cobro	0,00 J; R031-4
				4315 Efectos comerciales impagados	0,00 J
SALDO TOTAL		1.408.140,00	100,0%	432 Cliente, aporaciones de facturación	0,00
				435 Cliente, otras partes vinculadas	0,00
				4500 Cliente largo plazo (corriente)	0,00
				4501 Cliente largo plazo (no corriente)	0,00
				4510 Cliente a corto largo plazo (corriente)	0,00

RESUMEN DE VERIFICACION:

	Nº	IMPORTE	%	Importe
PARTIDAS SALDOS CONFIRMADOS		1.220.361,17	86,7%	1.408.140,00
PROCEDIMIENTOS ALTERNATIVOS		0,00	0,0%	
TOTAL VERIFICADO		1.220.361,17	86,7%	
NO VERIFICADO		187.778,83	13,3%	
SALDO TOTAL		1.408.140,00	100,0%	

Importes Seleccionados	SALDO gys	S/Diario	Dif:
4300000094 ACEITUNAS GERVASIO, S.L.	53.832,71	53.832,71	0,00
4300000105 PRODUCTOS AGRICOLAS, S.A.	267.133,10	267.133,10	0,00
4300000347 PECES CANTABROS, S.L.	107.010,77	107.010,77	0,00
4300000367 PESCADORES DEL NORTE, S.A.	71.907,54	71.907,54	0,00
4300001047 ENVASADORES, S.L.	190.228,38	190.228,38	0,00
4300001063 PESCA GALLEGA, S.A.	418.988,90	418.988,90	0,00
4300001287 ENVASES METALICOS DEL NORTE, S.A.	44.394,35	44.394,35	0,00
4300001578 COOPERATIVA DE ACEITE ARAGONES, S.C.	31.618,48	31.618,48	0,00
4300002888 EXPORTADORES AGROALIMENTARIOS, S.L.	33.645,86	33.645,86	0,00
TOTAL	1.220.361,17	1.220.361,17	

NOTA: en caso de que el saldo de deudores sea importante y se circularice, crear una hoja control de esta área. Ver J121 y ss

Los saldos de la cuenta 436 Clientes de dudoso cobro, se analizarán en la J161 y ss

8. Muestra seleccionada y seguimiento de circularización

	T040-0	Realizado	FBL
RESUMEN DE CIRCULARIZACION Y VERIFICACION DE PROVEEDORES Y ACREEDORES		Revisado	JMC
ABC, S.A.		Fecha	jun-23
31/12/2022			

SALDOS CIRCULARIZADOS AL 31/12/2022

FECHAS:

- de emisión de circularización: 09/02/2023
- de primer seguimiento: 03/03/2023
- de segundo seguimiento :

DETALLE DE LA POBLACION

	Nº	IMPORTE	%
>ARTIDAS VERIFICADAS AL 100%	(A)		0,0%
>ARTIDAS/SALDOS SUJETOS A MUESTREO	(B)	1.274.363,39	65,7%
>ARTIDAS SALDOS RESTANTES	(C)	664.637,86	34,3%
SALDO TOTAL		1.939.021,25	100,0%

RESUMEN DE VERIFICACION

	Nº	IMPORTE	%
>ARTIDAS SALDOS CONFIRMADOS		1.274.363,39	65,7%
>PROCEDIMIENTOS ALTERNATIVOS		0,00	0,0%
TOTAL VERIFICADO		1.274.363,39	65,7%
NO VERIFICADO		664.637,86	34,3%
SALDO TOTAL		1.939.021,25	100,0%

Cuenta	Importe
4000 Proveedores	1.425.876,20 T
4004 Proveedores, moneda extranjera	
4009 Proveedores, frac. pendientes de recibir	
401 Proveedores, efectos com. a pagar	
405 Proveedores, otras partes vinculadas	
4100 Acreedores por prestaciones de servicio:	125.752,37 T
4104 Acreedores prest.serv. moneda extranjera	
4109 Acreedores prest.serv. frac.ptes recibir	387.392,69 T
411 Acreedores, efectos com. a pagar	0,00
419 Acreedores por operaciones en común	0,00
4200 Proveedores largo plazo (corrientes)	0,00
4201 Proveedores largo plazo (no corrientes)	0,00
4210 Proveedores efectos largo pl. (corr.)	0,00
	1.939.021,25

Seleccionados	SALDO s/s circularizar	S/Diario de trabajo	Dif:
4000000004 ACEROS CANTABROS, S.A.	157.602,47	157.602,47	0,00
4000000056 HIERROS DE GALICIA, S.L.	67.576,98	67.576,98	0,00
4000000854 ACEROSA	748.736,12	748.736,12	0,00
4000002397 ENVASES OVIEDO, S.A.	94.271,10	94.271,10	0,00
4000003568 FLAMMENSTAHL GMBH	140.108,99	140.108,99	0,00
4000003780 METALES DE SANTANDER, S.L.	13.562,40	13.562,40	0,00
4100054786 ENERGY CANTABRIA, S.L.	26.522,40	26.522,40	0,00
4100062443 PROCESOS DE CALIDAD CANTABRIA, S.A.	25.962,94	25.962,94	0,00
TOTAL	1.274.363,39	1.274.363,39	0,00

9. Cuadre IVA Repercutido

ABC, S.A.
31/12/2022

M060-2

Realizado
Revisado
Fecha

FBL
JMC
jun-23

CONCILIACION BASES DEL I.V.A. REPERCUTIDO CON CUENTA DE RESULTADOS

CONCEPTOS QUE DEVENGAN I.V.A. (según contabilidad)	IMPORTE	REF. HT
Ventas	14.009.232,51	W1
Protección de servicios	34.172,94	W1
Operaciones financieras (no primarias)		
Adquisición intracomunitaria		A
Ventas de inmovilizado material		F1051
Ventas de inmovilizado bienes de inversión		F1002
Ventas de inmovilizado intangible		E1002
Arrendamiento		W3
Otros ingresos	4.683,81	W3
Servicios en arrendamiento		W3
Cargar financiero por pago aplazado asimilado		
Cobrar anticipado		
Entregar intracomunitaria (FAIRFRUIT PORTUGAL, LDA) operación exenta (incluida en las ventas)		
Alternativa económica de Andalucía, LAJO y de huacacay chatarras - operación exenta		

BASES IVA DEVENGADAS/M.303:

	Base	Adq.intram.com.bienes y servicios	Modificación bases y cuentas	Inversión de sujetos pasivos	Total
ENERO	928.126,16	33.403,61	-346,34	4.799,32	965.982,77
FEBRERO	1.144.504,75	213.496,36	-1.267,94	157,92	1.356.891,09
MARZO	996.614,20	3.170,20	-777,20	11.203,07	1.010.210,37
ABRIL	1.091.874,00	7.243,11	0,00	15.945,60	1.115.062,71
MAYO	1.456.277,35	90.898,68	-1.964,19	589,16	1.545.801,03
JUNIO	1.138.924,95	174.739,30	-1.962,12	75,81	1.311.877,95
JULIO	1.099.584,01	60.822,40	0,00	9.841,32	1.170.247,73
AGOSTO	774.030,07	29.544,16	-834,99	32,43	802.771,67
SEPTIEMBRE	950.927,15	141.471,21	-233,75	105,93	1.092.270,55
OCTUBRE	1.112.517,49	134.314,02	0,00	10.293,05	1.257.124,55
NOVIEMBRE	1.573.458,46	7.093,66	0,00	0,00	1.580.552,12
DICIEMBRE	920.918,99	15,46	-53.011,44	60.427,00	928.350,00
	13.088.257,70	901.212,16	-60.297,95	113.478,62	14.042.850,53

A16-1

TOTAL 14.043.039,32 (1)

OPERACIONES EXENTAS (según contabilidad, no utilizar libro registro)

Exportaciones	
Ventas a Ceuta, Melilla y Canarias	
Reventa de inmuebles	

TOTAL 0,00 (2)

TOTAL OPERACIONES SUJETAS
SEGÚN CONTABILIDAD 14.043.039,32 (3) - (1) + (2)

TOTAL OPERACIONES SEGÚN
M.303 14.042.850,53 (4)

DIFERENCIA (5) - (4) - (3) (5.438,79)

Explicación de la diferencia

Partidas cancelitarias:	
Devaluación de ventas	
Diferencia localizada	0,00

Total diferencias localizar (5) (5.438,79)

-0,04% n/m para mayor análisis

FBL, jun-23

CONCLUSIÓN:

Confirma

FBL, jun-23

10. Cuadre IVA Soportado

ABC, S.A.
31/12/2022

M060-3

Realizado FBL
Revisado JMC
Fecha jun-23

CONCILIACION BASES DE I.V.A. SOPORTADO CON CUENTA DE RESULTADOS

CONCEPTO (s/contabilidad)	IMPORTE	REF. HTI
---------------------------	---------	----------

Compras de bienes de consumo (incluye importaciones)	8.713.508,76	A
Adquisiciones de inmovilizado material	355.542,18	D
Adquisiciones de bienes de inversión		F002
Adquisiciones de inmovilizado inmaterial		
Pagos leasing		F120
Servicios recibidos	1.276.435,91	B
Otros gastos sociales	12.040,58	C
Fras.ptes.recibir ejercicio actual (Cuentas 4109) (-)	-368.026,46	
Fras.ptes.recibir ejercicio anterior (Cuentas 4109) (-)	62.112,33	

Total	10.051.613,30	(A)
-------	---------------	-----

Total base I.V.A. soportado	10.039.614,83	(B)
-----------------------------	---------------	-----

a

Diferencia base I.V.A. soportado	11.998,47	(C) = (A)-(B)
----------------------------------	-----------	---------------

Explicación de la diferencia	
------------------------------	--

Partidas conciliatorias:	
Fras. Canarias	
Diferencia no localizada	0,00

Total diferencia	11.998,47
	0,12%

BASES IVA SUPLENIAJOS (M.303):

ENERO	516.215,70	(C)
FEBRERO	1.322.048,22	Dif. n/m para mayor análisis
MARZO	496.283,75	FBL jun-23
ABRIL	571.854,17	
MAYO	810.420,71	
JUNIO	1.253.466,92	
JULIO	1.045.801,47	
AGOSTO	383.762,60	
SEPTIEMBRE	1.365.693,56	
OCTUBRE	1.203.232,35	
NOVIEMBRE	548.464,05	
DICIEMBRE	522.371,36	
	<u>10.039.614,83</u>	
	a	

CONCLUSIÓN:

Conforme
FBL, jun-23

Compras de bienes de consumo:

Compras de materias primas	8.124.858,83	W2
Compras de otros aprovisionamientos	441.505,67	W2
Trabajos realizados otras empresas	147.144,27	W2
	<u>8.713.508,76</u>	A

Servicios recibidos (con IVA)

621 Arrendamientos y cánones	331.129,77	
622 Reparaciones y conservación	137.396,64	
623 Servicios de profesionales independent.	109.809,50	
624 Transportes	282.828,60	
625 Primas de seguros	46.001,36	
626 Servicios bancarios y similares	6.319,40	
628 Suministros	233.029,67	
629 Otros servicios	187.109,24	W5
	<u>1.333.624,16</u>	

Otros servicios (gastos no deducibles):

· Primas seguros (625.0)	-46.001,36
· Servicios bancarios y similares	-6.319,40
· Otros servicios	-4.867,50

Total servicios recibidos	1.276.435,91	B
----------------------------------	---------------------	---

Otros gastos sociales

649 Otros gastos sociales	12.040,58	W203
Total otros gastos sociales	12.040,58	C

Altas de inmovilizado

Altas de inmovilizado	93.610,97	F051
Altas de inmovilizado en curso	261.931,22	F051
	<u>355.542,18</u>	D