



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Máster

Utilización del trabajo de los auditores internos bajo el
contexto de la auditoría de cuentas

*Use of internal auditors' work in the context of
statutory auditing*

Autor

Raúl Comín Sánchez

Directores académicos

Lidia Sierra Rodríguez

José Ángel Ansón Lapeña

Director de Prácticas

Luis Bandrés Marzo

Facultad de Economía y Empresa – Máster en Auditoría

2023-2024

RESUMEN:

El presente Trabajo de Fin de Máster tiene como objeto explicar la utilización del trabajo del auditor interno bajo la dirección y supervisión del auditor externo para la obtención de evidencia de auditoría, todo ello desde un punto de vista de un caso práctico. Para ello, se abordarán los casos en los que se puede utilizar el trabajo del auditor interno, las áreas de trabajo donde un auditor externo puede incorporar dicho trabajo y la extensión de aquella utilización.

El trabajo empieza con una breve introducción técnica sobre la función del auditor externo e interno, así como su comparativa, de modo que el lector sea capaz de distinguirlos de manera manifiesta. A continuación, y antes del caso práctico, ha sido necesario explicar el marco normativo que regula esta relación entre auditores, acudiendo a las NIA-ES más relevantes sobre esta cuestión. Más adelante, se ha realizado un caso práctico donde el auditor externo utiliza los papeles de trabajo del interno para disminuir el riesgo de auditoría, de tal forma que se deba realizar una menor cantidad de pruebas sustantivas para obtener una seguridad razonable sobre la fiabilidad de los estados financieros. Como no se va a ahondar en dichas pruebas sustantivas, en vez de tratar el informe de auditoría se enfocará en otros aspectos finales como la Carta de manifestaciones que se pide a la dirección y responsables de gobierno.

ABSTRACT:

The purpose of this Master's thesis is to explain the use of the internal auditor's work under the direction and supervision of the external auditor to obtain audit evidence, all from a practical case point of view. To this end, it will address the cases in which the internal auditor's work can be used, the areas of work where an external auditor can incorporate such work and the extent of that use.

The paper begins with a brief technical introduction on the role of the external and internal auditor, as well as their comparison, so that the reader will be able to clearly distinguish between them. Next, and before the practical case, it was necessary to explain the regulatory framework that governs this relationship between auditors, referring to the most relevant ISA-ES on this issue. Later, a practical case study has been carried out in which the external auditor uses the internal auditor's working papers to obtain audit evidence and thus be able to complete his assignment by issuing an opinion on the financial statements of the company.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. AUDITORÍA OBLIGATORIA	5
3. RELACIÓN AUDITOR INTERNO-EXTERNO.....	8
4. LA AUDITORÍA DE LA SOCIEDAD ABC, S.A.	12
4.1. Fase de encargo	12
4.2. Fase de planificación	14
4.2.1. Conocimiento de la entidad y su entorno	15
4.2.2. Estados financieros de la entidad	18
4.2.3. Determinación de la materialidad	21
4.2.4. Valoración de riesgos de incorrección material	22
4.3. Fase de ejecución	27
4.3.1. Área de cuentas a cobrar.....	28
4.3.2. Área de ventas e ingresos.....	31
4.3.3. Conclusiones	33
4.4. Fase final.....	36
5. CONCLUSIONES.....	37
6. BIBLIOGRAFÍA.....	38
7. ANEXOS	41

1. INTRODUCCIÓN

Antes de empezar con la introducción del trabajo, se vuelve necesario matizar que para designar el término de auditoría de cuentas, utilizaremos tanto dicho término como el de auditoría externa, más comúnmente utilizado en el contexto de la auditoría interna.

Así pues, la auditoría de cuentas nace en un contexto donde las empresas son estructuras cada vez más desarrolladas y complejas, y cuya información financiera ya no solo es demandada por los socios y administradores, sino que usuarios como los proveedores, clientes, bancos o Hacienda Pública también pueden llegar a requerir dicha información. Por ello, surge la necesidad de una persona o entidad independiente que verifique que la información que se provee desde las sociedades es fiel a la realidad.

La actividad de la Auditoría de Cuentas se encuentra regulada en una amplia normativa legal, como las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES), el Código de Comercio o la Ley de Sociedades de Capital, pero para poder conocer el papel que desempeña, acudiremos a la norma principal que la regula, esto es, a la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (en adelante, LAC). En relación con el papel de la auditoría de cuentas, el artículo 1.2 de dicha Ley establece:

Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros.

Asimismo, en su artículo 4.1 ahonda en el cometido anteriormente introducido:

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.

Por otro lado, la figura del auditor interno nace asimismo de un contexto de continuo desarrollo de las empresas hacia una complejidad que hace necesaria la presencia de un supervisor que verifique que las operaciones siguen los procedimientos y políticas establecidos desde la dirección de la empresa. Por tanto, la auditoría interna se orienta más a revisar el funcionamiento de los controles internos de la empresa.

Al contrario que con la auditoría de cuentas, la auditoría interna no es una figura creada por imperativo legal, y aunque sí se nombra en normas legales como la LAC, no es de forma directa. Por lo tanto, esencialmente no tenemos normas reguladoras sino directrices y buenas prácticas de esta actividad. En este sentido, The Institute of Internal Auditors, la principal asociación profesional internacional de auditores internos define esta labor como “una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consultoría diseñada para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobernanza.”.

A través de lo mencionado anteriormente se pueden sacar claras diferencias entre ambas figuras. Si empezamos por el objetivo que persigue cada uno, lo veremos notoriamente. El trabajo del auditor interno va dirigido a verificar y mejorar los controles que la dirección ha implementado, poniendo en valor si la política implementada es suficiente y adecuada. Es por ello que los informes y recomendaciones que emiten son de utilidad exclusivamente interna de la propia empresa, enfocada al Consejo de administración y dirección de la misma, para que así sean ellos los que decidan, en función de los puntos débiles y fuertes de su control interno, qué acciones se deben tomar para mejorarlo.

Sin embargo, el trabajo del auditor de cuentas gira en torno a expresar una opinión independiente sobre los estados financieros de la sociedad, ya sea favorable, desfavorable, con salvedades o denegada. En este aspecto la independencia es mucho más relevante en la labor del auditor externo dado que su informe tiene efectos frente a terceros, estando dirigido no solo al Consejo de administración y dirección de la empresa, sino también a otras partes interesadas (acreedores, inversores, clientes, etc.), por lo que en caso de que dicha independencia se vea afectada, es causa para no aceptar el encargo.

Por otra parte, el auditor de cuentas se basa en principios contables generalmente aceptados dentro del marco normativo aplicable, mientras que el auditor interno se apoya en códigos éticos y de buenas prácticas, por lo que el primero dispone de una menor flexibilidad frente a este último a la hora de emitir sus informes.

2. AUDITORÍA OBLIGATORIA

Tal como se ha mencionado anteriormente, la figura del auditor externo está regulada en numerosa normativa, al contrario que el auditor interno. Para poder saber cuándo debe entrar

en juego un auditor externo para que verifique si los estados financieros de una entidad reflejan o no la imagen fiel de la sociedad, se debe acudir a la Ley de Sociedades de Capital.

En su artículo 263.2, se refleja que una entidad no tiene la obligación de ser auditada en caso de que:

Durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En consecuencia, se entiende que todas aquellas entidades que durante dos ejercicios consecutivos superen al menos dos de esas cifras, deben ser obligatoriamente auditadas.

Sin embargo, que una entidad no deba ser auditada no quiere decir que no pueda ser auditada. Cualquier empresa puede solicitar los servicios de auditoría, lo cual es sin duda beneficioso para ésta. Optar por una auditoría voluntaria puede proporcionar una evaluación objetiva e independiente de tu situación financiera, fortaleciendo la confianza que puede llegar a tener cualquier interesado en la sociedad, mejorando la reputación o credibilidad, lo cual también podría llegar a ayudar a obtener financiación.

También hay que tener en cuenta que, a la hora de analizar si una entidad debe ser o no auditada, no solo se debe acudir al artículo mencionado, sino que también se debe evaluar el tipo de entidad de la que se trata. Para ello, se debe acudir, entre otros, al 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, donde se establecen otro tipo de entidades que se deben auditar en función de otros requisitos, como aquellas que reciban determinada cantidad de subvenciones, las fundaciones, cooperativas de viviendas, emisoras de valores, cooperativas de crédito, etc.

Por tanto, en este aspecto también se pueden comprobar claras diferencias entre la actividad de auditoría de cuentas y auditoría interna. Mientras que la primera comúnmente entra en juego por imperativo legal, la segunda es únicamente creada voluntariamente, por decisión de la propia empresa y usualmente dentro de grandes empresas, donde se vuelve recomendable esa supervisión de los controles internos.

Así pues, como resumen de lo anteriormente esgrimido sobre las diferencias entre auditoría interna y externa, se muestra a continuación este cuadro comparativo:

Auditoría Interna	Auditoría Externa
Evalúa y mejora los controles internos y procedimientos operativos de la empresa. ¹	Verifica y expresa una opinión independiente sobre los estados financieros de la empresa.
No está regulada por ley, se basa en buenas prácticas y directrices profesionales (Ejemplo: The Institute of Internal Auditors).	Sí está regulada por una normativa legal, como la Ley de Auditoría de Cuentas y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES).
Enfoque interno más enfocado al Consejo de Administración y Dirección para mejorar la gestión y los controles. ²	Enfoque externo más enfocado tanto a la Dirección como a terceros interesados (inversores, acreedores, etc.).
Se requiere una independencia, aunque el auditor interno suele ser en varios casos un empleado de la empresa y reporta a la alta dirección o al Comité de Auditoría.	Tiene que ser completamente independiente de la empresa para obtener una objetividad plena en la auditoría de cuentas.
Implementación voluntaria únicamente por decisión de la empresa, especialmente en entidades grandes y con cierta complejidad. ³	Naturaleza obligatoria para empresas que superan ciertos umbrales según la Ley de Sociedades de Capital, o por normativa específica.
Mayor flexibilidad en la emisión de informes y recomendaciones, dado que su enfoque es interno.	Menor flexibilidad debido a las normas legales y principios contables que rigen su labor y que afectan a terceros.

¹ Véase en “How do internal and external auditors differ and how should they relate?” de The Institute of Internal Auditors (IIA).”

² Véase en “La relación entre el auditor interno y el auditor externo” de Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya.

³ Véase en [“The difference between internal and external audits” de AccountingTools.](#)

3. RELACIÓN AUDITOR INTERNO-EXTERNO

Habiendo delimitado las funciones del auditor interno y externo, cabe ver cómo se pueden relacionar entre los dos. Es importante destacar que esta relación será unidireccional, es decir, será el auditor externo el que decidirá si debe utilizar el trabajo del interno y en qué condiciones, y no al revés.

Son las NIA-ES las que determinan cuándo, dónde y por qué se debe utilizar el trabajo del auditor interno. Si bien es la NIA-ES 610 sobre Utilización del trabajo de los auditores internos la que trata principalmente este tema, antes se deben tener en cuenta varias otras para saber por qué se recurre a ello y para qué.

La NIA-ES 200 sobre Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría establece que, aunque el objetivo último sea la emisión de un informe sobre los estados financieros de la sociedad, para ello será necesario “la obtención de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error”. Es por tanto en esa obtención de seguridad razonable en la que se va a centrar el trabajo del auditor de cuentas y en la que le podrá ayudar la labor del auditor interno.

Para ello, el auditor primero deberá realizar una planificación adecuada y eficaz de la auditoría, quizás la parte más relevante de todo el proceso. Todo ello se menciona en la NIA-ES 300 sobre Planificación de la auditoría de estados financieros, donde el auditor diseñará una estrategia de auditoría que especificará el cronograma, la orientación y alcance que guiará el plan de auditoría.

Para la planificación, así como la identificación de riesgos de incorrección material, también será necesario el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno, tal como expresa la NIA-ES 315 sobre Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y su entorno. Es desde este momento donde entra en juego la función de la auditoría interna, ya que el auditor externo, aparte de ver si la sociedad cuenta o no con esa función, deberá obtener conocimiento de las responsabilidades de dicha figura dentro de la estructura de la empresa, así como de las actividades que llevan a cabo⁴.

⁴ Véase apartado 23 de la NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y su entorno”

A través de estas indagaciones, el auditor externo determinará si al menos es probable que la utilización del trabajo de la auditoría interna pueda ser relevante para la auditoría. Esto es importante, puesto que cada sociedad es distinta, cuentan con políticas organizativas y procesos propios que crean necesidades específicas. Por lo tanto, las funciones y responsabilidades del auditor interno son diferentes dentro de cada empresa, lo que provoca que el auditor de cuentas deba indagar de manera adecuada y adaptándose a la realidad de cada organización para así determinar si dichas funciones le puedan ser de utilidad en la auditoría.

Por ejemplo, si la labor de los auditores internos se basa exclusivamente en la eficiencia operativa, puede no ser razonable utilizar su trabajo. Esto es así puesto que lo que más interesa al auditor de cuentas es que sus funciones estén relacionadas de algún modo con la supervisión del control interno, sobre la razonabilidad de los estados financieros o la exactitud de los registros contables⁵.

En caso de que el auditor de cuentas se plantee ya en la fase de planificación que puede ser de utilidad las labores del auditor interno, entonces deberá seguir las pautas que indica la norma principal al respecto, la NIA-ES 610 sobre Utilización del trabajo de los auditores internos. Esta norma trata, tal como se puede suponer, de la responsabilidad del auditor al utilizar dicho trabajo. Aquí cabe hacer una puntualización, puesto que el auditor, en todo caso, seguirá siendo responsable del informe final emitido y de la opinión contenida allí. El hecho de servirse, más o menos, de la labor de la auditoría interna no reduce su responsabilidad, y es por ello que se debe ser muy cuidadoso a la hora de evaluar y ponderar si es adecuado su trabajo.

La NIA-ES 610 establece los objetivos globales del auditor externo con esta cuestión: “determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna [...], y, en caso afirmativo, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización, y una vez determinada esta cuestión: [...] determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.”.

Aunque pueda parecer al principio que no se trata de labores demasiado exhaustivas, tal como hemos ido adelantando, en realidad sí que requiere una valoración minuciosa. Así pues, la NIA-ES 610 establece los tres pilares sobre los que se tiene que sostener una auditoría interna

⁵ Véase apartados 101 y 102 de la Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y su entorno”

para que el auditor de cuentas pueda utilizar su trabajo; la objetividad, a través de su estatus dentro de la organización, la competencia, y si aplica un enfoque sistemático y disciplinado.

Con respecto al primero, se consideraría un alto grado de objetividad en casos donde los auditores internos tengan contacto directo con la dirección o los responsables del gobierno de la sociedad, donde sus únicas responsabilidades dentro de la entidad sean los de la propia auditoría interna, o bien que no existiera ninguna restricción con respecto al desempeño de sus funciones⁶.

En cuanto al segundo, se observaría un alto grado de competencia en casos donde la auditoría interna establezca políticas de contratación y formación adecuadas según el tamaño de la entidad; donde sus miembros pertenezcan a organismos profesionales, o bien que tengan el conocimiento y la experiencia acorde al sector específico de la entidad⁷.

Aunque es importante valorar estos atributos conjuntamente, también hay que tener en cuenta su valoración individual. Si bien el hecho de que la auditoría interna posea una gran objetividad y competencia favorece la posibilidad de utilizar su trabajo, si por el contrario su competencia es insuficiente, no se vería compensado por una sólida objetividad.

Por último, respecto al tercero, la auditoría interna aplicaría un enfoque sistemático y aplicado en casos donde existan procedimientos, orientaciones y programas de trabajo acordes al tamaño de la sociedad, o bien que dispongan de controles de calidad procedentes de organismos profesionales⁸.

Habiendo determinado que se puede utilizar la función de la auditoría interna, lo próximo sería resolver sobre la naturaleza y extensión del trabajo a utilizar. Se utilizará un mayor o menor trabajo en función del grado de:

- Juicio a aplicar en los procedimientos de auditoría;
- Riesgo de incorrección material en las afirmaciones;
- Objetividad de la función de auditoría interna, y;
- Competencia de los auditores internos.

⁶ Véase apartado 7 de la Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la NIA-ES 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos”

⁷ Véase apartado 8 de la Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la NIA-ES 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos”

⁸ Véase apartado 11 de la Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la NIA-ES 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos”

Un aspecto esencial también resulta en determinar si el trabajo de la auditoría interna es adecuado a la finalidad de la auditoría⁹. Para ello, el auditor externo debe aplicar procedimientos de auditoría que principalmente consistirán en la evaluación y reejecución.

Así pues, para el procedimiento de evaluación serán necesarias tres etapas: una en la cual se debe estimar si el trabajo de auditoría ha seguido unas pautas de planificación, realización, supervisión y documentación; otra en la que se verifica que la evidencia obtenida da paso a conclusiones razonables; y una última en la que se determina si dichas conclusiones son coherentes con el trabajo efectuado¹⁰.

Esta última etapa es especialmente importante, ya que aunque se realicen las dos primeras de forma sólida, si las conclusiones alcanzadas no son lógicas o congruentes con el trabajo llevado a cabo, lo cierto es que se corre el riesgo de que la auditoría no cumpla su finalidad y propósito. Dicho de otro modo, es crucial que se verifique no solo la metodología y procedimientos, sino también la pertinencia de las conclusiones obtenidas. Para ello, es recomendable realizar labores como indagaciones ante los miembros de la auditoría interna, observaciones sobre sus procedimientos o revisiones de sus programas y papeles de trabajo¹¹.

Por otra parte, la reejecución consistirá en elaborar, de manera independiente, procedimientos similares a los de la auditoría interna con la intención de ratificar las conclusiones a las que ha alcanzado el personal de la auditoría interna. No obstante, con procedimientos similares no nos referimos a la mera repetición exacta de procedimientos ya realizados por la auditoría interna, sino al examen de elementos semejantes que fueron o no analizados por dicha figura.

Mediante la reejecución, tal como se puede intuir, se consigue obtener una evidencia más contundente que con la evaluación, debido a que el auditor externo elabora un trabajo independiente que verifica la validez de los procedimientos y resultados de la auditoría interna. Es por ello que el auditor de cuentas deberá reservar para la reejecución aquellas áreas que requieran un mayor juicio, o que tengan un mayor riesgo valorado de incorrección material.

En definitiva, la utilización del trabajo de la auditoría interna es un extenso procedimiento en el que el auditor externo debe aplicar un enfoque meticuloso y sistemático para asegurar que todas las áreas relevantes hayan sido adecuadamente cubiertas. Este proceso, si bien fortalece

⁹ Véase apartado 23 de NIA-ES 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos”

¹⁰ Véase apartado 23 de NIA-ES 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos”

¹¹ Véase apartado 28 de la Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la NIA-ES 610 “Utilización del trabajo de los auditores internos”

la calidad y fiabilidad de los resultados obtenidos, cabe recordar que el auditor externo es el responsable de la opinión emitida en el informe, por lo que, aunque éste utilice una mayor o menor cantidad de trabajo de la auditoría interna, dicha responsabilidad no se verá modificada ni atenuada.

4. LA AUDITORÍA DE LA SOCIEDAD ABC, S.A.

El trabajo de fin de máster versa sobre la auditoría de la sociedad ABC, S.A. una empresa que forma parte de un grupo papelerero multinacional que se dedica a la fabricación de papel reciclado, producción de embalajes flexibles y cartón ondulado, y gestión de residuos y reciclaje. La sociedad supera los límites normativos para ser auditada, por lo que se trata de una auditoría obligatoria.

Además, esta empresa, aunque no es la primera vez que se audita, tampoco se trata de una auditoría recurrente, por lo que se tendrá en cuenta de cara a la fase de planificación y encargo.

En este trabajo vamos a relatar el proceso de auditoría de esta sociedad, aunque nos centraremos en mayor medida en los aspectos que más tengan que ver con la relación entre auditoría interna y externa, para así profundizar más en cómo se lleva a cabo desde un punto de vista práctico. Por ello, para las cuatro fases de auditoría: encargo, planificación, ejecución y finalización, será en la planificación -a través del conocimiento de la entidad y su entorno- y en la ejecución -mediante la observación y reejecución de pruebas- donde más podremos observar dicha relación.

4.1. Fase de encargo

La fase de encargo da comienzo a todo el proceso de auditoría, y es aquí donde se deberán tener en cuenta cuestiones formales que si no se analizan con el suficiente criterio y detenimiento, pueden condicionar de manera negativa el resto del trabajo.

Por ello, se tienen que seguir las directrices marcadas por la NIA-ES 210 de Acuerdo de los términos del encargo de auditoría. En ésta ya se marca el objetivo claro de que únicamente se aceptará el encargo cuando concurren las condiciones previas necesarias a una

auditoría; y cuando haya un entendimiento común entre auditor y responsables de gobierno sobre los términos del encargo¹².

Sobre las condiciones previas, el auditor deberá evaluar si *“el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable”* a la vez que deberá obtener confirmación de la dirección sobre su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, el acceso al auditor a la información que solicite y el control interno establecido que permita elaborar unos estados financieros libres de incorrección material.

En este caso, cuando la sociedad ABC se pone en contacto con el auditor principal, también hay una serie de cuestiones a analizar antes de aceptar el encargo. En primer lugar, se ha de evaluar si se cuenta con el tiempo y los recursos necesarios para llevar a cabo la auditoría de manera adecuada. La sociedad no nos puso de antemano ninguna limitación al alcance que pudiera hacernos denegar la opinión, ya que la sociedad indicó su disposición a entregar toda la información necesaria para la planificación y ejecución de la auditoría, así como que se puede notar que existe una clara colaboración por parte del mismo. Es por ello que las posibles incompatibilidades, en caso de que las hubiera, pasan a ser de la propia auditoría.

Aunque en esta fase no hay mucha relación entre el auditor de cuentas y el interno, sí que entran en juego ciertas consideraciones. En el cuestionario de evaluación y aceptación del cliente es recomendable -tal y como nosotros hicimos- incluir una pregunta sobre si la empresa cuenta con auditoría interna o no. En este caso la entidad nos respondió afirmativamente, por lo que ya desde la fase de encargo nos planteamos la posibilidad de utilizar su trabajo, teniéndolo en cuenta para el presupuesto, ya que en función de si los controles son efectivos o no, puede suponer una carga de trabajo adicional.

Por otro lado, también hay una serie de controles de calidad del equipo de auditoría que se deben llevar a cabo teniendo en cuenta la NIA-ES 220 sobre Control de calidad de la auditoría de estados financieros, como por ejemplo la capacidad o la posible independencia de todo el equipo. El auditor principal es el encargado de evaluar posibles amenazas a la independencia. En caso de que las hubiera, tomará las medidas necesarias para eliminarlas o reducirlas lo máximo posible¹³, pero algo muy importante es el hecho de que, en caso de que no se pudieran eliminar o reducir al menos a un nivel aceptable, se deberá renunciar al encargo.

¹² Véase apartado 3 de NIA-ES 210 “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”

¹³ Véase apartado 11 de NIA-ES 220 “Control de calidad de la auditoría de estados financieros”

Una vez evaluado que se cumplen las condiciones para aceptar dicho encargo, el siguiente paso fue acordar los términos del mismo, que obligatoriamente debían constar por escrito. El contrato inicial fue de tres años, el mínimo que marca el artículo 22 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y se incluyeron, aspectos sobre la finalidad del encargo, la determinación de las cuentas anuales que serán auditadas, los honorarios y el plazo para la entrega del informe de auditoría, tal como profundiza el 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. Asimismo, también se trataron cuestiones relativas a la responsabilidad del auditor y de la dirección, necesarias según la NIA-ES 210¹⁴.

4.2. Fase de planificación

Tal como se mencionó anteriormente, el auditor debe realizar una planificación adecuada y eficaz de la auditoría, tal como se detalla en la NIA-ES 300 sobre Planificación de la auditoría de estados financieros, donde el auditor diseñará una estrategia global de auditoría que especificará el cronograma, la orientación y alcance que guiará el plan de auditoría.

En nuestro Plan de auditoría, el cual se trata de una planificación más detallada que la estrategia global, elaboramos la naturaleza, momento y alcance de las pruebas de auditoría a realizar, teniendo en cuenta asimismo el equipo designado para las tareas, así como el tiempo o calendario estimado. Más concretamente, al considerar la posibilidad de la utilización del trabajo de la auditoría interna, estimamos -solo en cuanto a la utilización de su trabajo- que el momento de dicha utilización de trabajo sería antes del cierre del ejercicio y la naturaleza y alcance de las pruebas se limitaría a las pruebas de controles, verificando la eficacia operativa de los mismos.

Dicha planificación debe estar en constante revisión, puesto que durante el transcurso de la auditoría pueden surgir cambios o hechos que hagan necesaria la actualización del plan de auditoría¹⁵. Otra cuestión a considerar es que, al tratarse de una auditoría inicial, hubo comunicación con la auditoría predecesora, tal como marca el apartado 13 de la NIA-ES 300.

¹⁴ Véase apartado 10 de NIA-ES 210 “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”

¹⁵ Véase apartado 10 de NIA-ES 300 “Planificación de la auditoría de estados financieros”

4.2.1. Conocimiento de la entidad y su entorno

Esta subfase de la auditoría se lleva a cabo mediante reuniones con la dirección, así como realizando visitas a la fábrica y sus oficinas. A través de estas reuniones, se indagaba ante la dirección y el distinto personal que nos iban presentando sobre información relevante.

En dichas reuniones, la dirección nos proporcionaba información sobre la historia de la sociedad, a qué se dedican, su estructura organizativa, etc.

Así pues, ABC es una empresa multinacional que cuenta con más de 80 años de historia, y que se dedica a la fabricación de papel reciclado para cartón ondulado. Actualmente ABC dispone de varias divisiones con distintas operativas y tiene fábricas en varios países del mundo.

El grupo tiene más de 10,000 trabajadores entre sus divisiones y plantas de producción situadas por casi toda Europa y otros continentes. El detalle de todas sus divisiones es este:

- **Papel:** Es la división original, la cual se dedica a la fabricación de papel reciclado para cartón ondulado. Básicamente otorga la materia prima con la cual trabaja la cartonera o la industria del embalaje de cartón ondulado.
- **Cartón:** Aunque no es la división original, ahora es la principal, la cual cuenta con más fábricas. Se dedica a la producción de embalajes de cartón ondulado mediante la materia prima que le suministra Papel.
- **Reciclaje:** Se trata de la división más nueva, y se dedica a gestionar los residuos y reciclar los desechos de las empresas, pasa así darles una nueva vida en el ciclo de producción. Esta división es relevante dado que ayuda a no desperdiciar ningún residuo de las divisiones del grupo.
- **Embalaje:** Se dedica a la producción de envasado flexible, con gran parte de material reciclado y enfocado a los productos alimenticios o del hogar.

ABC, S.A. está dentro de la división Cartón, una división que como hemos mencionado es la principal y más relevante de todas. Esta división ofrece embalaje de cartón personalizado para una amplia gama de productos como para depositar libros, alimentos, bebidas, e-commerce, etc.

A través de las visitas a las fábricas pudimos comprobar cómo funcionaba todo el ecosistema que la dirección nos había adelantado. La fábrica recibe el papel de la división Papel y otras materias primas auxiliares, y las combina en varias capas. Dichas capas se ondulan, humedecen y pegan para así formar el cartón ondulado. Para obtener el producto terminado, el

cartón ondulado se corta, pliega y pega de manera personalizada según las demandas del cliente para crear las cajas y embalajes que vemos en sitios como el supermercado. Las máquinas especializadas con las que cuenta ABC garantizan que el cartón ondulado se imprima, colorea y se agreguen logotipos y marcas según el pedido individualizado del cliente.

A su vez, las observaciones e indagaciones en los distintos departamentos de producción, personal, comercial y logística nos servían para ver cómo operaban en la gestión de las operaciones diarias, desde el recibimiento de la materia prima hasta su salida como producto terminado y su posterior seguimiento postventa.

Todo este proceso de conocimiento de la entidad y su entorno es vital para conocer qué puntos débiles puede llegar a tener su control interno, así como sus afirmaciones, y así poder valorar en consecuencia los riesgos de incorrección material.

En suma, pudimos conocer factores externos relevantes, como el sector en el que opera y su normativa; la naturaleza de la sociedad, como sus operaciones, su estructura de gobierno, etc.

Asimismo, pudimos estar al tanto de las políticas contables que ABC emplea, y así comprobar si se acercan a las que exige el marco normativo contable¹⁶.

Por último, también pudimos conocer los métodos que la entidad utiliza para medir y revisar su desempeño financiero y resultados, lo cual es esencial para evaluar la precisión y fiabilidad de la información financiera presentada.

En cuanto a su control interno, el aspecto más relevante es que, tal como nos habían adelantado, la sociedad cuenta con auditores internos, siendo esta función externalizada a una organización de servicios externa, aunque obviamente bajo la dirección del órgano de administración de ABC, S.A. No obstante, tal como establece la Guía de aplicación nº2 de la NIA-ES 610 sobre Utilización del trabajo de los auditores internos, la externalización de la función de auditoría interna no determina la adecuación o no de la utilización de su función.

Por lo tanto, para profundizar más en la posibilidad de utilizar el trabajo de dicha auditoría interna, tuvimos que indagar más sobre sus funciones mediante unas entrevistas con ellos. En esas entrevistas nos explicaron con detalle las funciones que llevan a cabo: la

¹⁶ Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en la auditoría. Revista de Contabilidad y Dirección Vol. 28, año 2019, pp. 43-56

supervisión del control interno, la evaluación de la razonabilidad de los estados financieros y la verificación de la exactitud de los registros contables, entre otros.

De este modo, vimos probable que la utilización de su trabajo pudiera llegar a ser relevante para la auditoría. Sin embargo, debíamos valorar primero su independencia, competencia y enfoque sistemático y disciplinado.

Para ello, obtuvimos de la auditoría interna unas cartas de confirmación de objetividad, competencia y capacidad, basándonos en modelos de solicitudes a expertos. Decidimos utilizar ese estilo de confirmaciones debido a la naturaleza externalizada de la auditoría interna. En esas cartas de independencia debían comunicar que, por ejemplo, no habían sido parte vinculada de la entidad, no habían mantenido instrumentos financieros en ella, que poseen de la capacidad y competencia técnica necesaria para ese tipo de trabajo o que cumplen con la normativa -en este caso buenas prácticas- que les es de aplicación. En cuanto a la capacidad y competencia, cabe destacar que aparte de las cartas, se le solicitó a la auditoría interna el curriculum vitae, así como su experiencia y programas de formación de sus trabajadores.

Por otro lado, tal como recomienda la NIA-ES 610 sobre Utilización del trabajo de los auditores internos, también solicitamos documentación que acreditara que su trabajo estaba adecuadamente supervisado y revisado¹⁷.

Sin entrar en más detalles de lo ya explicado en la fase teórica del trabajo, a través de las entrevistas y las cartas a la propia auditoría interna, pudimos comprobar la objetividad, competencia y aplicación de un enfoque sistemático y disciplinado de los auditores internos. Al tratarse de una función externalizada, esa independencia favorecía su objetividad, así como su competencia, dado que no solo llevan a cabo servicios para la sociedad ABC, sino también para otras entidades. Tal como veremos después, también pudimos comprobar la adecuación de sus procedimientos para áreas de valoración de riesgos y demás programas de trabajo.

Una cuestión a destacar también es que tal como recomienda la NIA-ES 260 sobre Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, no solo se comunicó a la dirección que se iba a colaborar con la auditoría interna, sino que también se examinó el modo de trabajar más eficaz posible. Sin embargo, la comunicación en muchos casos fue directamente con los auditores internos, aplicando la recomendación de la propia NIA-ES 260¹⁸.

¹⁷ Véase el apartado 12 de la NIA-ES 610 sobre Utilización del trabajo de los auditores internos

¹⁸ Véase apartado 2 de la Guía de aplicación de la NIA-ES 260 sobre Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

En cuanto a la determinación de la naturaleza y extensión del trabajo a utilizar de parte de los auditores internos, es una cuestión para evaluar después de haber valorado los riesgos de incorrección material, por lo que lo veremos en ese apartado.

4.2.2. Estados financieros de la entidad

Para ayudarnos con la valoración de riesgos de incorrección material, es imprescindible primero analizar las cuentas anuales de la entidad y ver de un primer vistazo las partidas más relevantes o aquellas que han sufrido una mayor variación.

Tabla 1: Detalle del Activo del Balance de la Sociedad ABC, S.A para los ejercicios 2023 y 2022

	2023	2022	Variación	Peso sobre Total
A) ACTIVO NO CORRIENTE	10.774.663,55	6.101.757,13	76,58%	25,58%
I. Inmovilizado intangible	259,64	360,89	-28,06%	0,00%
II. Inmovilizado material	9.772.050,87	5.099.934,41	91,61%	23,20%
1. Terrenos y construcciones	2.395.064,13	2.276.257,65	5,22%	5,69%
2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material	6.176.117,03	1.841.435,08	235,40%	14,66%
3. Inmovilizado en curso y anticipos	1.200.869,71	982.241,68	22,26%	2,85%
V. Inversiones financieras a largo plazo	1.002.000,00	1.000.000,00	0,20%	2,38%
VI. Activos por impuesto diferido	353,04	461,83	-23,56%	0,00%
B) ACTIVO CORRIENTE	31.353.013,43	26.292.410,86	19,25%	74,42%
II. Existencias	2.975.474,72	3.698.184,53	-19,54%	7,06%
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	11.561.710,54	14.353.728,06	-19,45%	27,44%
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	16.721.050,43	8.158.785,95	104,95%	39,69%
VI. Periodificaciones a corto plazo	94.777,74	81.712,32	15,99%	0,22%
TOTAL ACTIVO	42.127.676,98	32.394.167,99	30,05%	100,00%

En primer lugar, podemos ver el gran aumento de inmovilizado material de un año a otro, variando en un 92%. Se nota que se trata de una empresa que fabrica cartón, dado que su volumen de dicho inmovilizado compone la partida de mayor relevancia del activo no corriente, y del cual partidas como la maquinaria supone una de las cuentas más importantes. Entidades como esta necesitan de una gran inversión inicial para poder operar e incluso mantenerse, ya que sin una óptima maquinaria actualizada, es probable que se queden obsoletos y en la cola en cuanto a productividad. Por otra parte, las existencias disminuyeron en 2023 un 20% con respecto a 2022. En este tipo de entidades, aunque es importante contar con un buen nivel de

existencias también se trata de conseguir un nivel óptimo de rotación, por lo que esta disminución no tiene por qué ser negativa.

En cuanto al realizable, se puede constatar el gran importe de clientes que tiene la empresa. Aunque eso le asegura un buen crédito, al ser una partida tan cuantiosa también será importante pedir la cartera de clientes para poder ver, entre otras cosas, su antigüedad y así poder comprobar si los están valorando correctamente.

Otra cuestión a destacar es el aumento de otros activos financieros. Algo relacionado con ello y que también es reseñable es el hecho de que no haya efectivo. Tal como se ha mencionado anteriormente, la sociedad forma parte de un grupo de empresas, el cual utiliza un sistema denominado Cash pooling, y que tal como lo define María del Carmen Ruiz García (2019) se trata de “un sistema centralizado de caja y es utilizado por las empresas con delegaciones descentralizadas (varias cajas o tiendas) o por un grupo de empresas (diferentes sociedades con personalidades jurídicas independientes unas de otras) de modo que concentra y centraliza todos sus saldos de tesorería en una única cuenta para obtener una única posición neta global y centralizada.”. De este modo, el grupo concentra su caja en la matriz, pudiendo tener posiciones acreedoras o deudoras con el resto de empresas del grupo.

Tabla 2: Detalle del Patrimonio Neto y Pasivo del Balance de la Sociedad ABC, S.A para los ejercicios 2023 y 2022

	2023	2022	Variación	Peso sobre Total
A) PATRIMONIO NETO	35.161.812,41	26.589.638,62	32,24%	83,46%
A-1) Fondos propios	35.161.812,41	26.589.638,62	32,24%	83,46%
I. Capital	6.746.550,00	6.746.550,00	0,00%	16,01%
III. Reservas	19.843.088,62	14.237.869,35	39,37%	47,10%
VII. Resultado del ejercicio	8.572.173,79	5.605.219,27	52,93%	20,35%
B) PASIVO NO CORRIENTE	71.466,24	51.520,00	38,72%	0,17%
I. Provisiones a largo plazo	71.520,00	51.520,00	38,82%	0,17%
IV. Pasivos por impuesto diferido	-53,76	0,00	0,00%	0,00%
C) PASIVO CORRIENTE	6.894.398,33	5.753.009,37	19,84%	16,37%
III. Deudas a corto plazo	2.924.085,71	2.452.276,76	19,24%	6,94%
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	3.970.312,62	3.300.732,61	20,29%	9,42%
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	42.127.676,98	32.394.167,99	30,05%	100%

Por el lado del patrimonio neto vemos una estabilidad propia de dicha partida, pero con unos resultados del ejercicio bastante positivos en ambos años. Sorprende la poca relevancia del pasivo no corriente frente al corriente, aunque con partidas con apenas variación en el ejercicio 2022 y 2023. Sin embargo, hay que destacar que aunque pueda ser sorprendente el hecho de que el subgrupo de acreedores comerciales se haya mantenido más o menos constante pese a la disminución de existencias y los aprovisionamientos -tal como se ve a continuación- de 2022 a 2023, esto es debido en gran parte al aumento que sufre la partida de pasivos por impuestos diferidos. A partir de estos datos podemos sacar que en general se trata de una empresa bien asentada, sin problemas de liquidez con un ratio de 4,54 ni de solvencia, con un ratio de 6,04.

Tabla 3: Cuenta de pérdidas y ganancias de la Sociedad ABC, S.A para los ejercicios 2023 y 2022

	2023	2022	Variación
1. Importe neto de la cifra de negocios	57.969.928,38	59.703.819,69	-2,90%
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	-328.241,61	537.829,85	-161,03%
4. Aprovisionamientos	-28.690.893,94	-36.062.024,23	-20,44%
5. Otros ingresos de explotación	48.537,39	41.074,97	18,17%
6. Gastos de personal	-7.502.375,60	-7.081.240,22	5,95%
7. Otros gastos de explotación	-5.646.925,77	-8.605.023,90	-34,38%
8. Amortización del inmovilizado	-960.474,71	-917.620,82	4,67%
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	5.636,08	3.075,00	83,29%
13. Otros resultados	-20.785,25	-53.144,25	-60,89%
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	10.874.404,97	7.566.746,09	43,71%
14. Ingresos financieros	417.719,20	52.469,03	696,13%
15. Gastos financieros	-90.083,91	-24.954,67	260,99%
A.2) RESULTADO FINANCIERO	327.635,29	27.514,36	1090,78%
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	11.202.040,26	7.594.260,45	47,51%
19. Impuestos sobre beneficios	-2.345.090,00	-1.989.041,18	17,90%
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	8.856.950,26	5.605.219,27	58,01%

Por el lado de la cuenta de pérdidas y ganancias podemos advertir lo mismo que con el resto; se trata de una empresa estable y bien asentada. En cuanto a los aprovisionamientos, se puede observar una caída del 20% con respecto al volumen del año anterior, lo cual provoca un aumento considerable en el margen bruto. Esta caída de los aprovisionamientos es debida en mayor medida a un descenso del consumo de materias primas, lo cual tiene su origen a su vez en una disminución de los precios de compra junto a una caída del volumen de compras. Como con el volumen de ventas y compras que tiene la empresa supone un margen bruto bastante alto, lo cual es un aspecto en el que tendremos que centrarnos a la hora de valorar los riesgos de incorrección material. El reconocimiento de ingresos y gastos es una materia bastante delicada en cualquier empresa, siéndolo todavía más en entidades como esta cartonera. Otras partidas como los gastos de personal y servicios exteriores también tienen presencia en la cuenta de pérdidas y ganancias, aunque más desde un segundo plano.

4.2.3. Determinación de la materialidad

Para la cifra de importancia relativa debemos tener en cuenta la NIA-ES 320 sobre Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría. En ella se define en su apartado 9 dicha cifra como aquella “determinada 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.” A su vez, la Norma internacional proporciona algunos indicadores útiles para tomar como referencia, y sobre ellos, se les aplica un porcentaje a juicio del auditor. Estos indicadores suelen ser el beneficio antes de impuestos, el importe neto de la cifra de negocios, el margen bruto, los gastos, el activo, patrimonio neto, etc. La Guía de actuación nº 38, diciembre de 2014 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas proporciona unos parámetros orientativos y establece una serie de magnitudes a utilizar dependiendo de la situación de la empresa, además de tener en cuenta la naturaleza de la entidad, el sector en el que opera, sus potenciales usuarios, etc¹⁹. Por ejemplo, si se trata de una empresa en desarrollo, se podría utilizar el importe neto de la cifra de negocios debido a su relación directa con el desempeño de las operaciones de explotación de la entidad.

¹⁹ Véase apartado 3 de la Guía de aplicación de NIA-ES 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”

En este caso, Al tratarse ABC de una empresa con beneficios normales, el resultado antes de impuestos es el indicador idóneo para el cálculo de la materialidad, sobre todo debido a su relación con la eficiencia operativa de la empresa. De esta manera se refleja con precisión el rendimiento de la sociedad en sus operaciones de explotación, así como las relativas a la financiación. En una empresa con beneficios normales como esta cartonera el resultado antes de impuestos nos muestra la consecuencia de sus proyectos de gestión y financiación, así como los riesgos a los que se enfrenta. Asimismo, basándonos en la Guía de actuación nº 38, diciembre de 2014 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas, el porcentaje a aplicar normalmente sobre esta magnitud oscila entre un 5 y un 10%. Tras haberlo analizado detenidamente y habiendo hecho los cálculos, hemos alcanzado el porcentaje de 6,17%, por lo que la cifra de importancia relativa se situaría en 691.165,88 euros a nivel de estados financieros, y el 85% de esa cifra (587.491,00 euros) se utilizaría para la ejecución de los trabajos. Asimismo, tal y como establece la NIA-ES 450 también hay un importe por debajo del cual las incorrecciones detectadas no se deben acumular por ser insignificantes. Según la misma Guía de actuación nº38 anteriormente mencionada, este umbral de incorrecciones claramente insignificantes debe oscilar entre el 5% y el 10% de la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Como en este caso no se trata de una auditoría recurrente establecimos un umbral del 5% (34.558,29 euros).

4.2.4. Valoración de riesgos de incorrección material

Para saber de qué se trata cuando hablamos de un riesgo de incorrección material, la NIA-ES 200 sobre Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría nos especifica que es el riesgo de que haya incorrecciones materiales en los estados financieros antes de que llegue el auditor, por lo que son riesgos de la propia entidad. Este riesgo se divide a su vez en dos componentes:

- **Riesgo inherente:** Se refiere a la probabilidad de que una afirmación sea incorrecta debido a un error, el cual podría ser significativo antes de considerar el control interno de la entidad. En otras palabras, es el riesgo que tiene la propia entidad por su propia naturaleza, características, el sector en el que opera, etc. Un ejemplo de este riesgo podría encontrarse en una empresa tecnológica, donde el riesgo inherente podría ser la afirmación en cuanto a la valoración de los activos intangibles, como los softwares internos. Dicha valoración, por la propia naturaleza de la entidad, es bastante

subjetiva e incierta, por lo que encarna un riesgo de error inherente antes de tener en cuenta los controles de la sociedad.

- **Riesgo de control:** Es la posibilidad de que un error en una afirmación, que podría ser significativo y que no sea detectado y corregido por el control interno de la entidad. Un ejemplo de ello lo tenemos en empresas del sector retail, donde un riesgo de control podría ser el control de inventarios. El riesgo de control en este caso podría ubicarse en la valoración de las existencias, ya que, si la empresa no tiene controles que verifiquen que los recuentos físicos están siendo eficaces, hay bastante riesgo de que surjan diferencias entre las existencias que hay en contabilidad y en físico.

Por muy sofisticado que sea el sistema de control interno de la empresa, siempre hay un riesgo de control, es decir, siempre hay una posibilidad de que ya sea por error humano o del propio funcionamiento del sistema, se acaben escapando errores en afirmaciones. Es por ello que, en función del tamaño de una empresa y su control interno, se puede acabar priorizando una mayor cantidad de pruebas de eficacia operativa de controles a pruebas sustantivas²⁰.

En el caso de la sociedad ABC, el auditor principal, siguiendo la estrategia de auditoría, decidió realizar más pruebas de eficacia operativa que pruebas sustantivas, dada la relevancia de los controles internos y la posición de la auditoría interna dentro de la entidad.

En cuanto a la identificación y valoración de riesgos, es importante mencionar la NIA-ES 240 sobre Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, en la cual se establece como objetivo la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debido a fraude, así como la implementación y diseño de pruebas que den respuesta a dichos riesgos.

Si bien es cierto que todo trabajo de auditoría debe llevar a cabo esta labor y en nuestro trabajo lo hubo, por motivos de extensión y naturaleza del trabajo de fin de máster, nos centraremos únicamente en aquellos riesgos de incorrección material donde, exceptuando este punto, más se pudo observar la relación entre el auditor interno y de cuentas.

Antes de pasar a identificar y valorar los riesgos de incorrección material de los estados financieros, analizamos las afirmaciones. En el trabajo de auditoría se analizaron las afirmaciones de todas las áreas, pero por simplificar, detallaremos aquellas donde detectamos

²⁰ Véase apartado 39 de la Guía de aplicación de la NIA-200 “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”

un mayor riesgo, así como donde pudimos colaborar en mayor medida con los auditores internos. En el caso de esta entidad vimos dos áreas donde las afirmaciones presentaban un mayor riesgo: el área de cuentas a cobrar y el de ventas e ingresos, los cuales se valoran a continuación:

Tabla 4: Detalle de Riesgos por afirmaciones de la Sociedad ABC, S.A. para el ejercicio 2023

Área	Afirmación	Riesgo inherente	Riesgo de control	Riesgo de incorrección material
Cuentas a cobrar	Integridad	Medio	Bajo	Medio
	Existencia	Alto	Bajo	Medio
	Exactitud	Bajo	Bajo	Bajo
	Valoración	Alto	Alto	Alto
	Obligaciones y derechos	Medio	Medio	Medio
	Clasificación	Bajo	Medio	Bajo
	Corte de operaciones	Medio	Medio	Medio
Ventas e ingresos	Integridad	Medio	Alto	Alto
	Existencia	Alto	Medio	Medio
	Exactitud	Bajo	Bajo	Bajo
	Valoración	Alto	Alto	Alto
	Obligaciones y derechos	Bajo	Medio	Bajo
	Clasificación	Bajo	Bajo	Bajo
	Corte de operaciones	Medio	Medio	Medio

Fuente: Elaboración propia

Respecto al área de cuentas a cobrar, la hemos considerado de riesgo no solo por su volumen sino por la gran cantidad de tipos de operaciones que se realizan cada día, lo cual afecta a la valoración en cuanto al riesgo de control de que valoren adecuadamente a los clientes antiguos o de dudoso cobro. Asimismo, a través del conocimiento de la entidad y su entorno pudimos comprobar que dedican muchos recursos al departamento comercial. Todo ello se debe a que tienen acuerdos personalizados según el tipo de cliente, con condiciones competitivas y acordes a lo que esperan de dicho cliente.

Y en todo ello cobra especial relevancia la política de control interno del grupo. Según la misma, tienen un límite de crédito para cada cliente, a partir del cual ya no se puede seguir operando con dicho cliente. Una vez superado, deben pedir autorización a un responsable. Cuanto mayor es la ampliación del límite solicitado, mayor es la categoría del responsable que debe autorizar.

Todos estos controles, aunque mejoran el registro de operaciones, también provoca ciertos riesgos de control. Estos riesgos pueden consistir en que el personal pueda saltarse el protocolo de autorizaciones y actuar sin ellas no solo por fraude, sino con ánimo de agilizar las operaciones, o bien de no contabilizar correctamente el crédito para no llegar al límite establecido.

En cuanto al área de ventas e ingresos, está relacionado con las mismas razones que se han explicado sobre el área de cuentas a cobrar. Tal como se ha mencionado, el área comercial es un departamento muy relevante dentro de la entidad. Para cada cliente acuerdan un bonus diferente llegado a un nivel determinado de facturación, o lo que es lo mismo, un rappel. Este rappel viene determinado por una serie de cálculos específicos e individualizados que hace que, dado el número de clientes, sea un elemento de riesgo.

Tal como con el área de cuentas a cobrar, dichos rappels deben ser autorizados. Por lo tanto, los riesgos estarían en la emisión de rappels sobre ventas no autorizados o el cálculo incorrecto de los mismos, afectando a la valoración del área. A su vez, por el propio riesgo inherente de dicho área en este tipo de sociedades, también habría riesgo en la no existencia de albaranes firmados por cliente o transportista o que haya saltos en la numeración de facturas o albaranes sin controlar, afectando a la integridad y existencia. En este sentido, el control de facturas y albaranes es relevante no solo por el riesgo de fraude en sí mismo, sino por el hecho de que para reclamar la indemnización al seguro de crédito ante insolvencias, es imprescindible que todos los albaranes estén debidamente firmados.

Habiendo valorado los riesgos de incorrección material, lo próximo según la NIA-ES 330 sobre Respuestas del auditor a los riesgos valorados sería tratar de obtener evidencia de auditoría suficiente para dar respuesta a dichos riesgos, todo ello mediante la implementación de programas de trabajo adecuados y suficientes que adelantamos en la matriz de riesgos.

Como se trata de un trabajo relacionado con la utilización del trabajo de los auditores internos, en vez de abordar a continuación tanto la elaboración de pruebas sustantivas como de controles, nos limitaremos a detallar únicamente estas últimas, dado que son las pruebas en las que nos servimos del trabajo de dichos auditores internos.

Tabla 5: Matriz de Riesgos de la Sociedad ABC, S.A. para el ejercicio 2023.

#	EEFF	AFIRMACIONES AFECTAS	Riesgo Inherente (RI)	Riesgo de control (RC)	RIM Potencial	Fraude / Error	DESCRIPCIÓN DEL CONTROL ESTABLECIDO	CONFIANZA EN CONTROL: S/N	PRUEBAS DE CONTROLES
1	Cuentas a cobrar	Valoración	Alto	Medio	Alto	Error	Límites de saldo, autorizaciones, acuerdos por escrito	SI	-Comprobar la aprobación del nivel de autorización que corresponde para cada cliente. -Comprobar para los clientes con saldo acreedor el acuerdo de compensación
2	Ventas e ingresos	Valoración	Alto	Alto	Alto	Error	Recálculo	SI	-Comprobar posible cálculo incorrecto de rappels sobre ventas
3		Existencia	Alto	Medio	Alto	Error	Autorizaciones	SI	-Comprobar las autorizaciones de los rappels
4		Integridad	Alto	Medio	Alto	Error	Comprobaciones periódicas, firmas	SI	-Comprobar las firmas en albaranes y las revisiones periódicas en saltos de albaranes y facturas

Fuente: Elaboración propia a partir del modelo del Consejo General de Economistas de España.

4.3. Fase de ejecución

Tras haber valorado los riesgos de incorrección material y haber diseñado las respuestas a los mismos, procede ejecutar las pruebas de controles, de detalle y analíticas sustantivas que nos darán la evidencia de auditoría adecuada y suficiente para poder emitir un informe.

Al tratarse de un tema sobre la utilización del trabajo de los auditores internos, nos enfocaremos aquellas pruebas de controles en las que esté involucrada la ayuda de los auditores internos. Sin embargo, aunque con la utilización de su trabajo se puede llegar a verificar parte de la efectividad de los controles establecidos por la sociedad, el auditor externo debe realizar además sus propias pruebas de controles para así dar respuesta a la totalidad de los riesgos de control.

Cabe volver a recordar que el objetivo de todo ello es simplemente reducir el riesgo de auditoría, sin poder llegar en ningún caso a eliminarlo. La mitigación de ese riesgo nos permitirá realizar una menor cantidad de pruebas sustantivas, ya que no necesitaremos tanta evidencia como en el caso de una entidad donde no confiemos en sus controles.

Para la totalidad de las pruebas se les ha solicitado anteriormente al equipo de auditoría interna la documentación relativa a su programa de trabajo global, el momento y alcance de dichas pruebas y los resultados o conclusiones alcanzadas.

Cabe destacar que la auditoría interna forma parte del control interno, y por lo tanto su función es la de revisar que éste funcione correctamente. En caso de que el auditor interno detecte deficiencias en el control interno, ya sea porque el personal no ha seguido la normativa interna o bien porque ha habido fallos informáticos, elaborará un informe final con la recopilación de las incorrecciones detectadas a lo largo de un período determinado (normalmente anual) para reportarlo a la Dirección de la empresa, de tal manera que ésta tomará nota de aquellas áreas en las que ha habido deficiencias y evaluará posibles medidas para reducir el riesgo de que sucedan.

Además, para las áreas analizadas donde el riesgo de incorrección material es alto, se ha decidido proceder a una reejecución de las pruebas más que a una simple observación de lo ya realizado por los auditores internos. Esto es debido a que, tal y como recomienda la NIA-ES 610 sobre Utilización del trabajo de los auditores internos²¹, es recomendable la reejecución en

²¹ Véase el apartado 30 de la Guía de aplicación de la NIA-ES 610 sobre Utilización del trabajo de los auditores internos

aquellas áreas con un mayor riesgo de incorrección material o bien en aquellas donde el juicio aplicado por la auditoría interna es mayor.

Recordemos que dicha reejecución consiste en elaborar procedimientos similares a los de la auditoría interna con la intención de ratificar las conclusiones a las que ha alcanzado el personal de la auditoría interna. En términos más sencillos y adaptados a este caso, la auditoría de cuentas solicita a la auditoría interna la documentación que ha utilizado ésta para la realización de sus pruebas para así volver a ejecutarlas para comprobar si desde el mismo punto de partida llegan a las mismas conclusiones que la auditoría interna. Esto quiere decir, por ejemplo, que si nosotros detectamos que el personal de la empresa ABC no ha seguido la normativa interna a la hora de calcular los rappels de ventas, para que la prueba de control sea efectiva el equipo de auditoría de interna también debe haber llegado a la misma conclusión que nosotros. Esto es, los auditores internos han detectado deficiencias en un aspecto del control interno, y ellos, como parte a su vez del control interno de la empresa (en su papel de revisores), lo han reportado a la dirección para reforzar las carencias en aquella área afectada. Así pues, tal como se ha visto en la matriz de riesgos, analizaremos dos áreas: el área de cuentas a cobrar y el de ventas.

4.3.1. Área de cuentas a cobrar

Uno de los mayores riesgos que hemos encontrado es en el área de cuentas a cobrar. Por la propia naturaleza de la entidad, hemos decidido solicitar las pruebas que realiza la auditoría interna en relación con el área para comprobar si los controles que hace en este caso la auditoría interna son suficientes y adecuados como para que cumpla con su finalidad.

Por ello, tal como se ha adelantado anteriormente, decidimos en primer lugar solicitar su programa de trabajo en cuanto al área de cuentas a cobrar para así solicitar después la documentación soporte que ha utilizado la auditoría interna de tal manera que pudiéramos comprobarlo nosotros.

De este modo, acabamos solicitando la documentación respectiva de papeles de trabajo donde se analiza;

- La autorización del límite excedido de los clientes; y
- El seguimiento y monitoreo de los clientes de dudoso cobro.

4.3.1.1. Autorización del límite excedido

Esta prueba consiste en comprobar mediante muestreo que los clientes tienen, por escrito, la aprobación del nivel de autorización que corresponde según su saldo.

Para ello primero se solicita la cartera de clientes de la entidad a la auditoría interna y un fichero del seguro que tiene contratado dicha entidad para el riesgo de impago de clientes. El fichero del seguro se solicita dado que, si el saldo del cliente sobrepasa lo asegurado, ese exceso se debe autorizar según el control interno.

Por ello, reejecutamos y según muestreo, seleccionamos y analizamos 9 clientes cuyo riesgo asegurado no cubre la deuda, considerando a su vez aquellos clientes que no estén asegurados. Para saber de quién debe ser la autorización que solicitamos, hemos revisado la normativa interna, a través de la cual obtenemos este gráfico:

Tabla 6: Niveles de autorización de deuda de ABC, S.A. según su cuantía

Nivel de autorización	Exceso de deuda sin asegurar
Gerente	< 250.000 €
Director comercial	> 250.000 y < 500.000 €
Director general	> 500.000 €

Fuente: Elaboración propia

Cada autorización debe ir precedida de un documento de solicitud predeterminado, donde rellenarán los datos que corresponda, así como el límite de deuda que quieren ampliar. De la prueba obtuvimos que 2 de los 9 clientes seleccionados no habían sido debidamente autorizados (Anexo 1), coincidiendo con las conclusiones alcanzadas por la auditoría interna.

4.3.1.2. Clientes de dudoso cobro

La entidad sigue una política en la cual, si existen deudas de clientes con vencimientos excedidos en más de 90 días respecto al vencimiento inicial que aparece en la factura del deudor (incluyendo los saldos deudores con empresas del grupo y asociadas), debe dotarse como cliente de dudoso cobro. El gasto por insolvencias es calculado de la siguiente manera:

(+) La parte de la deuda que no va a indemnizar la Compañía de seguros.

(-) El importe de los abonos emitidos al cliente pendientes de ser compensados.

(-) Si el cliente es también proveedor, el importe que se le debe como tal que legalmente pueda ser descontado.

A su vez, el procedimiento interno especifica qué importe provisionar dependiendo de los días excedidos en más de 90:

- Si el cliente no tiene importe asegurado, la provisión debería ser del 100%.
- Si el cliente no tiene facturas +250 días y tiene importe asegurado, la provisión debería ser del 5%, dado que la Compañía de seguros les asegura hasta el 95% del importe.
- Si el cliente tiene facturas con más de 400 días de antigüedad, la provisión debe ser del 100% para la deuda que supera los 250 días y del 5% para la deuda con menos de 250 días. Esto es aplicable independientemente de si el cliente está asegurado, ya que la compañía de seguros deja de cubrir el importe cuando la antigüedad de la deuda supera los 400 días, a menos que la empresa lo haya informado antes. Esta situación afectará no solo a las facturas con más de 400 días, sino también a las que superen los 250 días.

Además, uno de los cometidos de la auditoría interna es que deben revisar manualmente posibles incongruencias o cambios sobre la fecha de la factura inicial o sobre la Fecha de Cobro que distorsione los plazos y por lo tanto provoque realizar una provisión incorrecta.

Para comprobarlo se fijan en todas aquellas partidas de su sistema contable que no sean automáticas (facturas, abonos y cobros), y se centran en aquellos que estén contabilizados en la cuenta 430000, que sean positivos y que, por fecha de documento, tengan menos de 400 días.

De esta manera, la auditoría externa tuvo que pedir la cartera de clientes a la auditoría interna para seleccionar aquellos con más de 90 días de vencimiento desde la fecha de factura. Después, se les solicitó el fichero del seguro para poder comprobar si los clientes seleccionados estaban asegurados o no. Por último, se compararon los resultados con las cuentas contables de una muestra de 15 clientes para comprobar si se cumple con la política de dotación de clientes de dudoso cobro. El resultado fue afirmativo para 10 clientes, coincidiendo con las conclusiones de la auditoría interna (Anexo 2).

4.3.2. Área de ventas e ingresos

Tal como ocurría en el área de cuentas a cobrar, a través de la valoración de riesgos de incorrección material se determinó que el área de ventas e ingresos también tenía un riesgo alto en varias de sus afirmaciones por la relevancia del departamento comercial en la entidad. En el proceso de la venta concurren muchos pasos que según la política interna deben ser controlados. Para reducir el riesgo de error o fraude, la auditoría interna se encarga de revisar el itinerario desde que se expide la mercancía, hasta que se emite la factura, incluyendo posibles abonos por defectos en la calidad o los rappels por volúmenes de ventas en el ejercicio.

Así pues, si la labor de la auditoría interna en esta área es efectiva, puede llegar a reducir ampliamente el riesgo de auditoría, controlando o incluso anticipando posibles errores del personal de la entidad. Nuestro trabajo será, tal como en cuentas a cobrar, centrarnos, mediante la reejecución, en realizar pruebas de controles para verificar que los mismos son efectivos. Para ello, vamos a pedir documentación soporte a la auditoría interna en torno a dos tipos de pruebas, en las cuales se analiza:

- Los saltos en numeración de facturas y albaranes, así como las firmas en estos últimos.
- El cálculo y autorización de los rappels.

4.3.2.1. Saltos en numeración facturas y albaranes

Esta prueba consiste en comprobar dos aspectos. Por un lado, se verifica mediante muestreo la numeración correlativa de los albaranes de salida y facturas emitidas, y por otro lado, se comprueba la correlación lógica entre el número de albarán y de factura y sus fechas de emisión. Según la normativa interna de la sociedad, debe ser el *controller* el responsable de que se revise periódicamente, al menos una vez al mes, que no existen saltos en la numeración correlativa de las facturas emitidas y albaranes de salida. Deberá dejar constancia por escrito de la realización de esta revisión periódica, justificando y documentando cualquier posible salto detectado.

Asimismo, también debe revisar periódicamente, al menos una vez al mes, que todos los albaranes de salida anulados tienen perfectamente documentada la causa de la anulación, dejando constancia por escrito de la realización de esta revisión periódica.

Nuestro trabajo es tanto el de solicitar los ficheros a la auditoría interna donde la sociedad realiza esas comprobaciones mensuales, comprobando que sus procedimientos están bien configurados y permiten detectar saltos, como el de realizar la verificación nosotros mismos.

Por otro lado, para profundizar en el área de ventas, también se revisarán que los albaranes de salida están firmados por cliente o transportista. En este caso, no hay una normativa interna específica que obligue a revisarlo, pero de acuerdo con el programa de trabajo de los auditores internos, es un aspecto que se somete a revisión, y la auditoría externa la ha considerado como relevante. Por ello, aquí el método de proceder es simple: se piden albaranes de tres meses seleccionados mediante muestreo para verificar que coincidan con el listado auxiliar de ventas que la auditoría interna nos ha proporcionado aspectos formales como la fecha, el número o el cliente. Por último, se verifica que dicho albarán esté debidamente firmado o sellado en el apartado que corresponde por el cliente y el transportista.

Aunque en la realización del papel de trabajo obtuvimos un caso donde el albarán no estaba debidamente firmado y casos donde había saltos de albarán y factura, pudimos llegar a conclusiones iguales a las establecidas por la auditoría interna, dejando clara la eficacia de la prueba de control (Anexos 3, 4 y 5).

4.3.2.2. Cálculo y autorización de rappels

Los rappels sobre ventas son los descuentos que se conceden a clientes por haber alcanzado una determinada cifra de negocios. Según la política interna de la sociedad, los rappels sobre ventas se tienen que periodificar en cada uno de los cierres mensuales efectuándose en diciembre el cálculo definitivo correspondiente al ejercicio, incluyendo los rappels sobre ventas concedidos a nivel de grupo. Dependiendo del importe del rappel que se negocie con el cliente, deberá ser autorizado por escrito por el nivel que proceda. En el caso concreto, las autorizaciones se resumen de esta manera:

Tabla 7: Niveles de autorización de rappels de ABC, S.A. según su cuantía

Nivel de autorización	Importe del rappel
Gerente	< 5.000 €
Director comercial	> 5.000 y < 50.000 €

Director general	> 50.000 €
------------------	------------

Fuente: Elaboración propia

De este modo, en primer lugar, se acudió a la cuenta contable donde suelen registrar la provisión por rappel. En segundo lugar, solicitamos a la auditoría interna el listado auxiliar de esa cuenta contable donde se registran los rappels de la sociedad. Después, agrupamos por cliente e importe y seleccionamos mediante muestreo 10 clientes para que nos faciliten tanto el acuerdo firmado que justifica el porcentaje aplicado como el detalle justificativo de la cifra de facturación, que conciliamos con contabilidad. A través de la documentación soporte, podemos verificar si:

- El rappel ha sido debidamente autorizado
- La factura se ha emitido con el importe que corresponde según acuerdo
- Hay algún error en el cálculo del rappel

El objetivo de este control interno no es otro que el de comprobar todas estas cuestiones y así, si hay alguna equivocación, poder corregirlo emitiendo las correspondientes facturas rectificativas, o si se llega a detectar antes de la emisión del rappel, poder anticiparse a errores en los métodos del personal comercial.

A través de esta prueba, aunque vimos que la sociedad no había procedido correctamente en varias ocasiones en cuanto al cálculo del rappel o su autorización, también comprobamos que el personal de la auditoría interna también había alcanzado las mismas conclusiones mediante el examen de elementos semejantes (Anexo 6), verificando la eficacia de la prueba de control.

4.3.3. Conclusiones

Como el resultado fue positivo en cuanto a los controles del área de cuentas a cobrar y del área de ingresos y ventas, eso quiere decir que éstos son efectivos, reduciendo el riesgo de auditoría. Eso afecta inevitablemente al alcance, naturaleza y extensión de las pruebas sustantivas a realizar.

En caso de que las pruebas de controles realizadas no nos hubieran aportado evidencia de auditoría adecuada y suficiente, habríamos procedido a ampliar el número de pruebas sustantivas. Por ejemplo, habríamos realizado testeos de saldos deudores, donde se trata de

obtener una lista de saldos deudores, analizando los elementos significativos o inusuales, realizando test de detalle si fuera necesario (pidiendo documentación soporte, por ejemplo).

Como no ha sido el caso, eso nos ha afectado a varias pruebas, entre las cuales detallaremos la de circularización de clientes, la revisión analítica y el corte de operaciones.

En la prueba de circularización, el esquema inicial consiste en seleccionar mediante muestreo estadístico una serie de clientes basándonos en criterios de volumen. A su vez, se preparan cartas de confirmación dirigidas a los clientes seleccionados, solicitando la confirmación del saldo a 31 de diciembre de 2023 y el volumen en el ejercicio 2023. En caso de que no se reciba ninguna respuesta, procede realizar procedimientos alternativos que cubran el riesgo identificado en cuanto al área de cuentas a cobrar. En caso de que sí que se reciba respuesta, se procede a comparar los saldos y volúmenes declarados en las cartas con la contabilidad.

El hecho de que las pruebas de controles fueran positivas afectó en la cantidad de clientes a circularizar. En caso de no haber realizado dichas pruebas, el resultado del muestreo era de 15 clientes a circularizar. De este modo, mediante muestreo estadístico se obtuvo que solo se debían circularizar 5 clientes.

La reducción del número de clientes a circularizar, de 15 a 5, no fue algo al azar; se fundamentó en los principios de la auditoría. El menor riesgo se debe a controles efectivos, lo cual justifica un muestreo más pequeño. Según la NIA-ES 330, cuando los controles internos son sólidos, el auditor puede confiar en ellos y, por ende, disminuir las pruebas sustantivas, porque la combinación de controles efectivos y dichas pruebas es suficiente para la auditoría. En este caso, se concluyó que la evidencia obtenida a través de las pruebas de control permitía disminuir la muestra a 5 clientes, sin comprometer la calidad de la auditoría. En cuanto a la revisión analítica, ha consistido en comparar los del ejercicio actual respecto al anterior, determinando una expectativa de evolución en base al conocimiento del sector, del propio historial de la sociedad, etc. Después, se analizó la tendencia de la empresa, incluyendo asimismo ratios financieros que permitieron analizar su situación.

A partir de esta revisión, se analizaron las variaciones más altas entre los ingresos según la tendencia y los que realmente se produjeron, evaluando cualquier desviación que se desmarcaba de lo normal. Una variación demasiado inusual resultaría en una posible posterior revisión de documentación soporte como facturas y albaranes.

La buena aplicación de los controles internos permitió disminuir la necesidad de hacer pruebas adicionales. Al comprobarse que los controles eran adecuados y funcionaban correctamente, la revisión analítica pudo enfocarse en áreas de mayor riesgo, lo que redujo el alcance total de las pruebas. Esto significó que solo las diferencias más notables entre los ingresos esperados y los registrados, aquellas que no se justificaban con las tendencias observadas, requerían una revisión más detallada de los documentos de soporte, como facturas y albaranes. Sin la confianza en estos controles, hubiera sido necesario revisar más exhaustivamente dichos documentos para lograr una seguridad razonable.

Respecto al corte de operaciones, es una prueba cuya finalidad no es otra que la de comprobar que la salida de la mercancía se factura y se contabiliza en el mismo ejercicio, tal y como establecen los principios contables. Si los resultados son positivos, eso quiere decir que los ingresos que aparecen en contabilidad corresponden al ejercicio contable que estamos auditando. De lo contrario, podríamos estar detectando no solo errores, sino también posibles manipulaciones del resultado.

Para proceder con la prueba, se seleccionó una muestra de ventas contabilizadas lo más cercanas al cierre posibles y se revisaron facturas y albaranes como documentación soporte. En este caso, como el cierre del ejercicio de ABC se produce a 31 de diciembre, se revisaron las ventas realizadas entre los últimos días de diciembre y los primeros días de enero, verificando que se contabilizaron según se devengaron. Lo más común según la política contable es que se devenguen cuando se entrega el bien a disposición del cliente, independientemente de la fecha de cobro. El objetivo con todo esto es identificar cualquier fraude o error en la contabilización de ingresos, dando así evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los ingresos están contabilizados en el ejercicio adecuado.

La eficacia de los controles internos tuvo un impacto directo en la reducción de las operaciones a revisar. Al considerar que los controles sobre el corte de operaciones eran adecuados, se pudo reducir la cantidad de facturas y albaranes seleccionados para revisión cerca del cierre del ejercicio. Si esos controles no hubieran sido efectivos, habría sido necesario aumentar la muestra de operaciones analizadas para garantizar que no ocurrieran errores o fraudes en la contabilización de los ingresos, lo cual habría requerido más tiempo y recursos.

4.4. Fase final

La emisión del informe de auditoría constituye el final del proceso de auditoría, tratándose en la NIA-ES 700 sobre Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. Dicho informe representa uno de los objetivos globales de todo el trabajo de auditoría, junto con la obtención de seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material²².

Sin embargo, el trabajo ha estado orientado a la utilización de la labor de la auditoría interna por la auditoría externa, lo cual ha requerido previamente de una planificación donde se valoraban ciertos riesgos que debían ser respondidos en mayor medida por pruebas de controles. Consideramos que estas pruebas no tienen efecto *per se* en el informe final de auditoría, es decir, el hecho de que se haya concluido positiva o negativamente sobre dichas pruebas no produce ninguna consecuencia directa en el informe.

Es por ello que no vamos a detallar aspectos relacionados con la emisión del informe. No obstante, sí que vemos relevante mencionar el efecto de la utilización del trabajo de la auditoría interna en cuestiones finales como la carta de manifestaciones. Esta carta se trata en la NIA-ES 580 sobre Manifestaciones escritas, donde uno de los objetivos es solicitar y obtener manifestaciones escritas a la dirección y responsables de gobierno en el que se declaren haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros, en los términos acordados en la auditoría y de forma íntegra²³.

Dado que la auditoría interna es un área que ha ayudado de manera clave en la preparación de los estados financieros, procede solicitar que la dirección y los responsables de gobierno expresen que los auditores internos nos han facilitado el acceso a toda información relevante y requerida por la auditoría externa, sin limitaciones de ningún tipo. De esta manera, el párrafo en la Carta de manifestaciones relativo a la auditoría interna fue este:

“Afirmamos que los auditores de cuentas han tenido acceso completo a los programas y papeles de trabajo realizados por la auditoría interna. A su vez, confirmamos que hemos cooperado y colaborado con total libertad con dichos auditores de cuentas, facilitándoles nuestro programa de trabajo así como todos los documentos que nos solicitaron y que les pudieran servir de cara a la planificación y ejecución del encargo de la auditoría ABC, S.A.

²² Véase apartado 11 de la NIA-ES 700 sobre Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

²³ Véase apartado 6 de la NIA-ES 580 sobre Manifestaciones escritas

Asimismo, todos los informes, documentos y papeles de trabajo proporcionados reflejan íntegramente los procedimientos realizados y las conclusiones alcanzadas, sin ningún límite de acceso por nuestra parte ni por parte de la dirección de la sociedad ABC, S.A. a la información que pudiera afectar a la confianza del control interno así como de los estados financieros.”

5. CONCLUSIONES

En la realización del Trabajo de Fin de Máster, he podido profundizar en la relación existente entre los auditores internos y externos para la obtención de evidencia de auditoría. La colaboración entre uno y otro es un aspecto no muy común dentro del mundo de la auditoría externa ya que solo se da en algunos casos y en empresas de gran tamaño, por lo que voy a resaltar algunas opiniones al respecto.

He comprobado que la utilización del trabajo de los auditores internos bajo la supervisión del auditor de cuentas es beneficioso tanto para el auditor interno como para el externo. Para el auditor interno resulta en una verificación de que está realizando bien su trabajo y conforme al código deontológico que lo guía, y para el auditor de cuentas resulta ventajoso en términos de la eficiencia de la auditoría, aunque solo si la colaboración entre auditor interno y externo es realmente efectiva. Este hecho se ve reforzado en que el auditor de cuentas, al reducir el riesgo de auditoría mediante la confianza en los controles, puede reducir el volumen de pruebas sustantivas necesarias para obtener una seguridad razonable sobre las afirmaciones de los estados financieros. Un claro ejemplo de este beneficio se observa en la circularización de clientes, pudiendo reducir el número de clientes a circularizar de 15 a 5, sin comprometer la calidad de la auditoría. Este mismo enfoque se aplicó tanto a la revisión analítica como al corte de operaciones.

El uso del trabajo de los auditores internos es un proceso que el auditor de cuentas puede realizar si utiliza adecuadamente las NIA-ES. He podido observar durante mi experiencia en auditoría así como en la realización de este trabajo que una planificación adecuada, siguiendo lo establecido en la normativa, asegura que la colaboración vaya a ser efectiva.

Así pues, si se utiliza el trabajo de los auditores internos en el caso de que exista dentro de la entidad (o bien esté externalizado mediante una entidad de servicios externa), y ésta es adecuada para los fines de la auditoría según lo establecido por las NIA-ES, permite al auditor de cuentas enfocarse en todas aquellas áreas de mayor riesgo, realizando evaluaciones y reejecuciones que ratifiquen las conclusiones internas. Esta ratificación resultaría en una

minimización del riesgo de incorrección material, lo cual a través de las adecuadas y suficientes pruebas sustantivas nos otorgaría evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que aún a pesar de la colaboración, la responsabilidad final de la opinión emitida en el informe de auditoría siempre recaerá en el auditor externo, por mayor o menor que sea la utilización del trabajo de los auditores internos, y dicha utilización nunca mitigará la responsabilidad del auditor sobre su opinión de los estados financieros de la entidad. Esta observación, remarcada a su vez por las NIA-ES, considero que pone en valor la independencia y objetividad del auditor de cuentas, valores que tienen que ser fundamentales para la confianza y efectividad de la auditoría.

6. BIBLIOGRAFÍA

Normativa:

- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- 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.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio.
- 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 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 200, Objetivos Globales del Auditor Independiente y Realización de la Auditoría de Conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría. 15 de octubre de 2013. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 220, Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 240, Responsabilidad del auditor en la auditoría de Estados financieros respecto al fraude. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 260R, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 23 de diciembre de 2016.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 300, Planificación de la auditoría de Estados financieros. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.

- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 315, Identificación y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material Mediante el Conocimiento de la Entidad y de su Entorno. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 320, Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 330, Respuesta del Auditor a los Riesgos Valorados. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 500, Evidencia de auditoría. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 580, Manifestaciones escritas. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 610, Utilización del trabajo de los auditores internos. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 15 de octubre de 2013.
- Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 610R, Utilización del trabajo de los auditores internos. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, del 14 de octubre de 2021.

Libros, artículos y revistas:

- Montoya-del-Corte, J., Fernández-Laviada, A., & Martínez-García, F. J. (2014). Utilidad de la auditoría de cuentas: perspectiva de las PYMES en España. *Universia Business Review*, (41), 80-97.
- Montes Salazar, C. A., Porras Cuellar, C., Muñoz Valle, R., & Dextre Flores, J. C. (2017). Auditoría interna y gestión organizacional. *Proyecciones*.
- Lozano, L. C. (2014). La importancia de las auditorías internas y externas dentro de las organizaciones.
- Bendermacher, J., & Baharuddin, N. H. (2017). Perspectivas y percepciones globales auditoría interna y auditoría externa. *The Institute of Internal Auditors*, 8(9).
- GARCÍA, M. D. C. R. (2019). El cash pooling. *Cuadernos de Formación*. Colaboración, 30(19).
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Guía de actuación Número 40, sobre la utilización del trabajo de expertos, Julio 2015.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Guía de Actuación Número 37R sobre la aplicación del esquema de amenazas y medidas de salvaguarda en la evaluación de la independencia del auditor de cuentas. Diciembre 2014
- Aguilar Jara, I., Labatut Serer, G. R. E. G. O. R. I. O., & Bustos Contell, E. (2019). Análisis del riesgo desde el punto de vista de la auditoría. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 28(1), 27-42.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Guía de actuación Número 38 sobre importancia relativa o materialidad. Diciembre de 2014
- López, J. Á. P., Pérez, M. O., & López, A. V. P. (2004). Cómo preservar la objetividad del auditor interno. *Revista Eletrônica de Ciência Administrativa*, 3(2), 1-21.
- Ramos, J. F. (2006). Auditoría interna: el eslabón del buen gobierno. *Partida doble*, (180), 78-85.

Webgrafia:

- Utilización del trabajo de los auditores internos. (s/f). Rabalsanmartin.es. <https://www.rabalsanmartin.es/utilizacion-del-trabajo-de-los-audidores-internos/>
- La relación entre el auditor interno y el auditor externo. (2018). Colegi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya. https://www.auditorsensors.com/uploads/20180709/DARTIGASLa_relacinin_entre_1_a_funcinin_de_auditor_n_a_interna_y_el_auditor_externo.pdf
- How do internal and external auditors differ and how should they relate? (s/f). The Institute of Internal Auditors (IIA). <https://www.theiia.org/en/about-us/advocacy/about-the-profession/faq/#:~:text=Internal%20auditors%20are%20part%20of,but%20are%20engaged%20by%20it.>
- The difference between internal and external audits. (2024). AccountingTools. <https://www.accountingtools.com/articles/the-difference-between-internal-and-external-audits.html>

7. ANEXOS

Anexo 1: Resumen de conclusiones para la prueba de Autorización del límite excedido

EXCESO DEUDA ABC, S.A.

Cuestiones:

1. No se ha incluido el siguiente cliente con valor asegurado en el listado.

<u>Deudor</u>	<u>Nombre 1</u>	<u>Valor asegurado según Sociedad</u>	<u>V. Asegurado según póliza</u>
1840	MUDAR, S.A.	0,00	4.000,00

2. Para el cliente 1054 "Eco SLU" que figura con un valor asegurado al 31.12.2023 de 5.000 euros, no hemos localizado que figure en la póliza de seguro facilitada al 31.12.2023.

<u>Deudor</u>	<u>Nombre 1</u>	<u>Valor asegurado según Sociedad</u>	<u>V. Asegurado según póliza</u>
1452	Eco SL	5.000,00	0,00

3. Facilitar la aprobación por escrito de la autorización del "riesgo asumido" vigente para los siguientes clientes.

<u>Deudor</u>	<u>Nombre</u>	<u>Deuda excedida</u>	<u>Autorización</u>
1676	CORTE, S.A.	1.601.000,00	Director general OK CONTROLADO
1991	LACTEAS S.L	1.551.000,00	Director comercial NO OK. Autorización insuficiente
1857	CALIDAD, S.A.U.	1.000.000,00	Director general OK CONTROLADO
1429	GESTION S.L.	451.000,00	Director comercial OK CONTROLADO
1616	PENINSULAR, S.A.	251.000,00	Director comercial OK CONTROLADO
1812	Past S.LU	151.000,00	Gerente OK CONTROLADO
1677	Queseria, S.L.L.	151.000,00	Gerente OK CONTROLADO
1108	MONT S.A.	91.000,00	Gerente OK CONTROLADO
1132	NUTRICION, S.L	71.000,00	No autorizado NO OK

Anexo 2: Resumen del papel de trabajo para la prueba de Clientes de dudoso cobro.

ANÁLISIS CLIENTES DUDOSO COBRO ABC,S.A.

Deudor	Nombre 1	Suma de importe en ML	Suma de <250	Suma de 250 < X < 400	Suma de 400 <	Min. de Fecha doc.	Ficheros Sociedad			
							Vencido >90 Días	A Provisionar	% Provisionado	Asegurado
1	1388 SOLUCIONES S.A.	64.743,73	62.063,23	2.680,50	0,00	08/02/2023	14.544,98	3.273,72	23%	1.750.000,00
2	1072 PRODUCTOS CAPILARES	47.640,64	47.640,64	0,00	0,00	15/06/2023	41.758,35	2.087,92	5%	175.000,00
3	1893 AGRO S.L.	42.451,99	0,00	0,00	42.451,99	31/05/2022	42.451,99	42.451,99	100%	0,00
4	1042 VERA, S.A.	35.762,99	21.376,20	14.386,79	0,00	06/02/2023	29.346,72	15.134,79	52%	2.200.000,00
5	1897 ESTERA S. A.	9.621,21	9.621,21	0,00	0,00	17/07/2023	9.621,21	481,06	5%	70.000,00
6	1072 INTEGRALES S.A.	8.844,36	8.844,36	0,00	0,00	30/06/2023	0,00	0,00	0%	0,00
7	1512 INTEGRADA,S.A.	5.921,74	4.054,76	1.866,98	0,00	08/03/2023	5.921,74	2.069,72	35%	175.000,00
8	1254 MARLO, S.A.	5.381,90	5.773,09	0,00	-391,19	12/02/2022	5.381,90	269,96	5%	3.000.000,00
9	1871 VAARA, S.L.U	3.945,95	0,00	3.945,95	0,00	13/02/2023	0,00	0,00	0%	0,00
10	1562 GORTE S.L.	3.909,67	0,00	0,00	3.909,67	30/11/2022	3.909,67	3.909,67	100%	1.250.000,00
11	1673 BIO SL	3.641,89	0,00	0,00	3.641,89	09/08/2019	3.641,89	3.641,89	100%	0,00
12	1874 TROQUELADOS, S.L.	3.253,25	3.253,25	0,00	0,00	16/09/2023	3.253,25	162,66	5%	25.000,00
13	1488 FERTER, S.L.	2.376,09	2.376,09	0,00	0,00	30/06/2023	2.376,09	118,80	5%	450.000,00
14	1885 Services S.L.	1.935,41	0,00	1.935,41	0,00	11/05/2023	1.935,41	96,77	5%	6.000,00
15	1914 AQUA, S.A.	1.845,40	1.845,40	0,00	0,00	30/06/2023	1.845,40	92,27	5%	50.000,00
		241.276,22	166.848,23	24.815,63	49.612,36					

Ok / Revisar	Diferencia importes PLC - Planta	Cliente sin importe asegurado. Provisión ha de ser 100%	Facturas <250 días Importe del 5%	Si hay Facturas >400 días. Para facturas >250 días, la provisión ha de ser de 100% y las facturas <250 días, la provisión ha de ser del 5%	Fecha de factura más reciente	Fecha de Control (Si hay una factura posterior a esta fecha se sigue trabajando con el cliente)	Facturas 250 < X < 400: -Si no se sigue trabajando con el cliente -> Provisión del 5% -Si se sigue trabajando con el cliente: Facturas +250 días provisionadas al 100% Facturas -250 días provisionadas al 5%	OBSERVACIONES
1	REVISAR 50.198,75				31/12/2023	06/09/2023	Revisar	
2	REVISAR 5.882,29		Revisar					
3	OK 0,00							
4	REVISAR 6.416,27				31/12/2023	04/09/2023	Revisar	
5	OK 0,00							
6	REVISAR 8.844,36	Revisar						
7	OK 0,00				29/12/2023	04/10/2023		
8	OK 0,00							
9	REVISAR 3.945,95	Revisar						
10	OK 0,00							
11	OK 0,00							
12	OK 0,00							
13	OK 0,00							
14	OK 0,00				11/05/2023	07/12/2023		
15	OK 0,00							

Cuestiones Morosas

1. Los siguientes clientes no han sido provisionados, pero al no estar asegurados las facturas deberían estar provisionadas al 100%:

Deudor	Nombre 1	Suma de importe en ML	Suma de < 250	Suma de 250 < X < 400	Suma de 400 < Mín. de Fecha doc.	Vencido >90 Días	A Provisionar	% Provisionado	Asegurado	
1876	INTEGRALES S.A	8.844,36	8.844,36	0,00	0,00	30/06/2023	0,00	0,00	0%	0,00
1365	VAARA, S.LU	3.945,95	0,00	3.945,95	0,00	13/02/2023	0,00	0,00	0%	0,00

2. El siguiente cliente muestra diferencias en el importe vencido, por lo que aunque está provisionado al 5%, el importe a provisionar no es el correcto:

Deudor	Nombre 1	Suma de importe en ML	Suma de < 250	Suma de 250 < X < 400	Suma de 400 < Mín. de Fecha doc.	Vencido >90 Días	A Provisionar	% Provisionado	Asegurado	
1266	PRODUCTOS CAPILARES	47.640,64	47.640,64	0,00	0,00	15/06/2023	41.758,35	2.087,92	5%	175.000,00

3. Los siguientes clientes han sido provisionados a un importe distinto del resultante de nuestros cálculos:

Deudor	Nombre 1	Suma de importe en ML	Suma de < 210	Suma de 210 < X < 330	Suma de 330 < Mín. de Fecha doc.	Vencido >90 Días	A Provisionar	% Provisionado	Asegurado	
1905	SOLUCIONES S.A.	64.743,73	62.063,23	2.680,50	0,00	08/02/2023	14.544,98	3.273,72	23%	1.750.000,00
1823	VERA, S.A.	35.762,99	21.376,20	14.386,79	0,00	06/02/2023	29.346,72	15.134,79	52%	2.200.000,00

Anexo 3: Resumen de conclusiones para la prueba de Saltos de albaranes.

ABC, S.ASeries de albaranes:

Nº SERIE	ALBARAN INICIAL	ALBARAN FINAL	IAM
601	1110002304	1110009695	SERIE OK
602	1110090000	1110090350	SERIE OK
647-648	1110070989	1110073118	SERIE OK

Salto de albaranes:

Se han detectado los siguientes saltos de albaranes:

Nº SERIE	Nº ALBARAN	AÑO	Observaciones ABC	Comprobaciones
601	From 1110007831 to 1110007832	06/09/2023	Error puntual en el sistema (DUMP)	SALTO CONFIRMADO

Salto de fechas:

No se han detectado saltos de fechas.

Justificación documentos anulación de salida:

Los siguientes albaranes de salida de la serie 602, de anulación de albaranes de salida, no están correctamente justificados.

Mes	Entrega	Factura logística	Fecha factura	Motivo anulación SM	CMv	Fecha cre.	Doc Material Anula a	Descripción breve
7	8001697398	3679001618	07/07/2023	ERROR	602	07/07/2023	1110090125 1110002765	Documento anulación de salida
7	8001697261	3679001616	07/07/2023	ERROR	602	07/07/2023	1110090126 1110002759	Documento anulación de salida
7	8001719245	3679002254	21/07/2023	ERROR	602	20/07/2023	1110090179 1110004103	Documento anulación de salida
7	8001718024	3679002310	21/07/2023	CAJAS	602	20/07/2023	1110090180 1110004109	Documento anulación de salida
7	8001712149	3679003008	31/07/2023	ERROR	602	17/07/2023	1110090161 1110003713	Documento anulación de salida
7	8001727971			ERROR	602	28/07/2023	1110090196 1110004647	Documento anulación de salida
8	8001743070	3679003468	08/08/2023	CITA	602	08/08/2023	1110090232 1110005549	Documento anulación de salida
8	8001749767	3679004227	21/08/2023	URGENCIA	602	21/08/2023	1110090269 1110006542	Documento anulación de salida
8	8001759174	3679004378	24/08/2023	ERROR	602	23/08/2023	1110090275 1110006757	Documento anulación de salida
9	8001798804	3679006276	23/09/2023	BAJA	602	21/09/2023	1110090328 1110008755	Documento anulación de salida

Anexo 4: Resumen de conclusiones para la prueba de Saltos de facturas.

2023 ESTUDIO CORRELACION FACTURAS-CONTABILIDAD ABC

- Series identificadas:

Serie	Factura Inicial	Factura Final		Comprobación IAM
36790	3679001413	3679007241	SERIE FACTURA	Serie OK
36800	3680000016	3680000187	SERIE ABONO	Serie OK
36801	3680100000	3680100013	SERIE ANULACIÓN FACTURA	Serie OK

- Saltos de factura:

No se han detectado saltos de factura.

OK

- Saltos de fecha:

Se han detectado los siguientes saltos de fecha:

Nº SERIE	Nº ALBARAN	FECHA DOCUMENTO	Observaciones	Comprobaciones de IAM
36790	3679002993	31/07/2023	Salto de fecha detectado en correlación fras-listado	SALTO CONFIRMADO
36801	3680100003	14/09/2023	NOTA 1	NO ES SALTO
36801	3680100010	11/09/2023	NOTA 2	NO ES SALTO

NOTA 1

Salto de fecha detectado en correlación fras-extracto que no es salto de fecha en correlación fras-listado:

Lib.mayo	Nombre 1	Período	Texto	Fecha doc.	SALTOS FECHA
707062	Venta de Clichés(SD)	09	ESPAÑA S.A.		16/09/2023
707062	Venta de Clichés(SD)	09	ESPAÑA S.A.		14/09/2023 no correl. 2 DÍAS

La fecha de factura con la que figura el número de factura en la correlación fras-listado es la fecha contable en la correlación fras-extracto:

ClFac	Solic.	Pagador	FechaFact.	SALTOS	Valor neto	Impuesto
ZS1	400057075	2000026278	16/09/2023		5.002,14	1.050,45

NOTA 2

Salto de fecha detectado en correlación fras-extracto que no es salto de fecha en correlación fras-listado:

Lib.mayo	Nombre 1	Período	Texto	Fecha doc.	SALTOS FECHA
701060	Ventas de PT Caja	09	CORTE, S.A.		23/09/2023
701060	Ventas de PT Caja	09	CORTE, S.A.		11/09/2023 no correl. 12 DÍAS

La fecha de factura con la que figura el número de factura en la correlación fras-listado es la fecha contable en la correlación fras-extracto:

ClFac	Solic.	Pagador	FechaFact.	SALTOS FECHA	Valor neto	Impuesto
ZS1	100013196	2000020969	25/09/2023		12.424,35	2.609,11

Anexo 5: Resumen de conclusiones para la prueba de muestra de albaranes firmados.

MUESTRA ALBARANES FIRMADOS ABC, S.A

1. Muestra de albaranes firmados por cliente o transportista.

Se ha facilitado copia de los siguientes albaranes de venta del mes de octubre, noviembre y diciembre firmados por el cliente o el transportista:

OCTUBRE

Entrega	Fecha entrega	Nombre cliente	Firmado:
8001814613	02/10/2023	CORTE, S.A	SÍ
8001816259	02/10/2023	LOGISTICA, S.A	SÍ
8001818539	04/10/2023	INDUSTRIS, S.L.	SÍ
8001852725	26/10/2023	PORTE, S.L	SÍ
8001851307	27/10/2023	MORG, S.A.	SÍ

NOVIEMBRE

Entrega	Fecha entrega	Nombre cliente	Firmado:
8001858348	02/11/2023	LACTEOR, S.A	NO
8001859680	02/11/2023	BARON, S.L.	SÍ
8001894326	23/11/2023	MORG, S.A.	SÍ
8001896628	24/11/2023	OFFICE, S.A	SÍ
8001894912	24/11/2023	CARNICAS, S.L	SÍ

DICIEMBRE

Entrega	Fecha entrega	Nombre cliente	Firmado:
8001907142	01/12/2023	CORTE, S.A	SÍ
8001905302	01/12/2023	LOGISTICA, S.A	SÍ
8001912257	05/12/2023	INDUSTRIS, S.L.	SÍ
8001916133	07/12/2023	LOGISTICA, S.A	SÍ
8001916977	11/12/2023	CARNICAS, S.L	SÍ

Anexo 6: Resumen de conclusiones para la prueba de Rappels emitidos.

ABONOS RAPPEL ABC, S.A 31.12.2023

1.- Para los siguientes rappels del 2023 previsionados al 31.12.2023, se ha facilitado:

La factura abono rappel emitida en el 2024 (en caso de que ya se haya emitido)

Acuerdo firmado que justifica el % aplicado y detalle justificativo de la cifra de facturación.

	NºCliente	Nombre	Rapel	Provisión Rappel
1	1959	Guadalajara	1,33%	10.000
2	1016	Sport	10,00%	20.000
3	1111	Capilares	31,85%	50.000
4	1831	Lopsa	5,31%	40.000
5	1994	Logistica	0,40%	1.000
6	1069	Leon	15,00%	5.000
7	1541	Marto	8,00%	4.000
8	1052	Lacteo	6,67%	50.000
9	1254	Industrias	5,88%	20.000
10	1130	Acreed	2,44%	10.000

	Condición	Facturación s/ % Rappel	Factura emitid	Conclusiones
1	>700k --> 10.000€	751.000,00	1,3%	10.000 OK
2	>100k --> 20.000€	150.000,00	13,3%	20.000 Cálculo % rappel incorrecto
3	>100k --> 50.000€	157.000,00	6,4%	10.000 No coincide el rappel provisionado con el abonado s/factura
4	>800k --> 50.000€	754.000,00	5,3%	40.000 No cumple las condiciones para que se le aplique el rappel
5	>170k --> 1.000€ F	250.000,00	0,4%	1.000 OK
6	>30k --> 5.000€ Ra	40.000,00	15,0%	6.000 No coincide la provisión con el abono emitido
7	>40k --> 4.000€ Ra	50.000,00	8,0%	4.000 OK
8	>700k --> 50.000€	750.000,00	6,7%	50.000 OK
9	>350k --> 20.000€	340.000,00	5,9%	20.000 No cumple las condiciones para que se le aplique el rappel
10	>400k --> 10.000€	410.000,00	2,4%	10.000 OK