



Trabajo Fin de Máster

Introducción a la auditoría: el proceso de auditoría y el trabajo de los expertos independientes.

Autor

Alejandro Fernández Tormes

Directores

D. Javier Castillo Eguizábal

D. Vicente Condor López

Facultad de Economía y Empresa

2015

Autor: Alejandro Fernández Tormes.

Directores: Javier Castillo Eguizábal y Vicente Condor López.

Título del trabajo: Introducción a la auditoría: el proceso de auditoría y el trabajo de los expertos independientes.

Titulación a la que está vinculado: Máster de Auditoría.

Resumen:

El trabajo desarrolla el proceso completo de una auditoría de cuentas anuales, desde la aceptación del encargo hasta la emisión del informe, haciendo referencia a los requerimientos legales que el auditor debe cumplir y a las normas técnicas que rigen su actuación. Además se anexarán ejemplos de los papeles de trabajo del auditor para facilitar la comprensión del proceso.

En una segunda parte del trabajo se desarrolla el uso del trabajo de expertos independientes en el proceso de auditoría, haciendo referencia a la normativa que rige su uso.

ÍNDICE:

Contenido

ÍNDICE:	1
PRESENTACIÓN	2
DESARROLLO DEL PROCESO COMPLETO DE UNA AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES	4
CAPITULO 1. INTRODUCCIÓN	4
CAPITULO 2. ACEPTACIÓN DEL TRABAJO.....	4
CAPITULO 3. PLANIFICACIÓN.....	7
CAPITULO 4. EJECUCIÓN DEL TRABAJO.....	12
CAPITULO 5. EMISIÓN DEL INFORME	19
EL TRABAJO DE LOS EXPERTOS INDEPENDIENTES COMO EVIDENCIA DE AUDITORÍA.....	24
ANEXO I	27
ANEXO II.....	28
ANEXO III	29
ANEXO IV.....	33
ANEXO V.....	36
ANEXO VI	38
ANEXO VII.....	40
ANEXO VIII.....	41
ANEXO IX.....	45
BIBLIOGRAFÍA	49

PRESENTACIÓN

Hoy en día la información financiera juega un papel vital en nuestra sociedad. Dicha información cobra especial importancia en el mundo empresarial, donde dicha información se materializa en las cuentas anuales de las sociedades, fundaciones y demás entes. Dichas cuentas anuales recogen información anual sobre la empresa en cuestión, y se utiliza en numerosas acciones, ya sea cuando una empresa pide un préstamo a una entidad de crédito, cuando un cliente solicita a un proveedor que le venda a plazo y este quiere saber si tiene solvencia suficiente para pagarle, unos inversores realizan una oferta de adquisición sobre una sociedad....

Dada la importancia de esta información, y sobre todo, los diferentes resultados que puede tener una operación económica según los datos de esas cuentas, no es de extrañar que las autoridades establezcan mecanismos para asegurar que la información de esas cuentas anuales sea real y esté realizada de acuerdo a las normas establecidas. Para eso, entre otros, existe la figura del auditor financiero.

Una auditoría de cuentas anuales consiste en emitir una opinión sobre dichas cuentas, para emitir dicha opinión el auditor tiene que realizar un procedimiento que le permita obtener evidencia suficiente y adecuada para poder opinar. Es en este proceso de obtención de la evidencia de auditoría sobre el que se basa el presente trabajo.

En este trabajo se tratarán dos temas distintos pero relacionados:

- El proceso completo de una auditoría de cuentas anuales.
- El trabajo de expertos independientes como evidencia de auditoría.

En la primera parte del trabajo se explicará en qué consiste el proceso de una auditoría de cuentas anuales, desde la aceptación del encargo de auditoría hasta la emisión de la opinión. Puesto que la auditoría es un proceso totalmente reglado, en la explicación del proceso se indicará la normativa que regula cada proceso.

Además, para ayudar a la explicación del proceso de auditoría, se simulará la realización de una auditoria de las cuentas anuales de una empresa ficticia. Los datos

PRESENTACIÓN

referentes a esta empresa ficticia y a los que se irá haciendo referencia durante el trabajo se encuentran en el ANEXO I.

La segunda parte del presenta trabajo tratará sobre el uso del trabajo de expertos independientes para obtener evidencia de auditoría. Como se explicará a lo largo del desarrollo de la primera parte del trabajo, la obtención de evidencia es una de las partes del proceso de una auditoría y el trabajo de un experto independiente una de las formas que tiene el auditor de obtener evidencia. Pese a que esta forma de obtener evidencia podría integrarse en el desarrollo de la auditoría se ha decidido separarla, además de por las normas que rigen este trabajo, para poder profundizar y desarrollar el tema.

DESARROLLO DEL PROCESO COMPLETO DE UNA AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES

CAPITULO 1. INTRODUCCIÓN.

En este apartado del trabajo se explicará el procedimiento necesario de una auditoría de cuentas anuales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para que el auditor pueda emitir su opinión de auditoría, cumpliendo con los requerimientos de ética e independencia y de acuerdo con las normas técnicas aplicables.

Este procedimiento se divide en diferentes etapas:

- Aceptación del trabajo.
- Planificación.
- Ejecución del trabajo.
- Emisión del informe.

Para cada uno de los siguientes se explicará la normativa a aplicar y se adjuntará como anexo un modelo tipo de hoja de trabajo basándose en la simulación de auditoría.

CAPITULO 2. ACEPTACIÓN DEL TRABAJO

Cuando un auditor se pone en contacto con un cliente, o el cliente se pone en contacto con el auditor, lo primero que se debe hacer es comprobar si se puede realizar el trabajo, y después se indagará para poder ofrecer un presupuesto al cliente y que este lo acepte o no.

Uno de los pilares sobre los que se basa la auditoría de cuentas anuales es la independencia del auditor, por lo tanto, antes de aceptar un trabajo el auditor deberá comprobar si cumple con las normas vigentes sobre independencia. Estas normas se encuentran en la Ley de Auditoría de Cuentas del 20 de julio de 2015, concretamente en los artículos 16 al 21, y por el Reglamento que desarrolla dicha ley, en sus artículos 46 al 51.

PROCESO DE AUDITORÍA

La ley especifica los siguientes supuestos, si el auditor se encuentra en alguno de ellos deberá abstenerse de realizar la auditoria:

- Poseer un cargo directivo o de administración en la entidad auditada.
- Tener interés financiero directo o indirecto significativo para cualquiera de las partes.
- La existencia de vínculos de matrimonio, de consanguinidad o afinidad, hasta el primer grado o de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de estos; con los administradores o responsables del área financiera de la entidad auditada.
- La llevanza material o preparación de los estados financieros u otros documentos contables.
- La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a evaluación de cantidades significativas.
- La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada (salvo algún supuesto concreto).
- La prestación de servicios simultáneos de abogacía.
- Cuando la percepción de honorarias por servicios de auditoría y otros distintos de una misma entidad supere en un porcentaje significativo a los ingresos totales del auditor. El reglamento establece el porcentaje, con carácter general, en el 15% de la media de ingresos totales de los 3 últimos años.
- La prestación a la entidad auditada de diseño y puesta en práctica de sistemas de tecnología de información financiera. Salvo supuestos concretos.

El periodo de incompatibilidad de estas limitaciones es desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales hasta la fecha en que el auditor finalice el trabajo.

No solo el auditor (firmante y ayudante) debe no cumplir los requisitos de independencia mencionados, también deben no hacerlo el cónyuge del auditor firmante del informe, aquellos con los que tenga vínculos de consanguinidad o afinidad hasta el

primer grado o vínculos de consanguinidad colateral hasta el segundo grado, incluidos los cónyuges de estos.

Además de estos supuestos que recoge expresamente la Ley, el auditor deberá evaluar si tiene los suficientes conocimientos sobre el tipo de empresa y sector en el que opera para poder auditirla de forma adecuada. Por ejemplo, si un auditor está especializado en auditar fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, quizás no debería aceptar un trabajo de auditar una sociedad anónima cotizada.

El auditor también debe evaluar si el cliente o la actividad a la que se dedica pueda tener problemas legales, es decir, si el cliente “es legal”. Por ejemplo, que se dedica a una actividad legal no relacionada con actividades delictivas o que pueda estar relacionado de alguna forma con estas, como puede ser una empresa destinada al blanqueo de capitales.

Una vez evaluados los puntos sobre independencia el auditor decidirá si está capacitado para realizar el encargo, en caso afirmativo, realizará indagaciones para poder presupuestar el encargo. Estas indagaciones sobre la entidad pueden ser muy variadas, algunos ejemplos son:

- El control interno de la entidad.
- Cifras de activo, pasivo, patrimonio neto y cifra de negocios.
- Número de clientes, proveedores y operaciones con estos.
- Programa informático que utiliza la empresa.
- Tipo de inventario: permanente o periódico.
- Número de cuentas bancarias.

A partir de estas indagaciones el auditor podrá establecer (antes de realizar la planificación de auditoría) el número de horas que le costaría realizar el trabajo, además de tener en cuenta la fecha en que se solicita el informe y otras cuestiones. Con la información disponible el auditor presentará al cliente su propuesta de auditoría. En el ANEXO II puede verse un documento interno de auditoría en el que se calcula el precio a ofertar al cliente.

En caso de que el cliente decida aceptar la propuesta, hay que realizar el contrato y hacer oficial en nombramiento.

Según la NIA-ES 210 "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría", el contrato de auditoría deberá recoger al menos lo siguiente:

- Objeto y alcance de la auditoría.
- Las responsabilidades del auditor.
- Las responsabilidades de la dirección.
- Identificar el marco normativo aplicable.
- Referencia a la estructura del informe de auditoría.

Según la Ley de auditoría, en el artículo 22, dice que el contrato inicial de auditoría deberá ser de duración entre 3 y 9 años, y si existiera prórroga de este por un máximo de 3.

En el caso de las sociedades de capital, las cuales tomamos como referencia por ser las más habituales, la Ley de Sociedades de Capital, en el artículo 264, establece que el auditor deberá ser nombrado por la junta general antes de que finalice el ejercicio a auditar, y este nombramiento, junto con la aceptación del encargo por parte del auditor, deberá registrarse en el Registro Mercantil.

Con la inscripción en el Registro correspondiente, la aceptación del encargo de auditoría se da por concluida y comienza la planificación y la ejecución del trabajo.

CAPITULO 3. PLANIFICACIÓN.

La planificación del trabajo es la parte más importante de la auditoría. Puesto que un auditor y su equipo no pueden revisar toda la contabilidad, contratos, transacciones, etc. que la compañía ha realizado durante todo el año, la auditoría debe centrarse en aquello que es importante, para poder ser eficaz y eficiente. Es en la planificación donde el auditor analiza la empresa y su entorno en su conjunto, decide la materialidad y entonces selecciona lo que es importante y hay que mirar y aquello que es inmaterial y se puede pasar por alto o realizar menos trabajo.

PROCESO DE AUDITORÍA

La normativa sobre la planificación de la auditoría la encontramos en las NIA-ES, concretamente en las de las series 300.

Puesto que es la parte fundamental de la auditoría deberían ser los socios y auditores más experimentados los que realicen la planificación.

La NIA-ES 300 “Planificación de la auditoría de los estados financieros” nos dice que el auditor debe redactar una estrategia global de auditoría y un plan de auditoría.

La estrategia global de auditoría es un documento que identifica las características del encargo, determina los objetivos, considera los factores que serán significativos para la dirección de las tareas y que determina la naturaleza, el momento y la extensión de recursos necesarios para la realización del trabajo. Es decir, en este documento se especifican los recursos necesarios para auditar cada área, como miembros del equipo, uso de expertos independientes y fechas clave como el recuento del inventario al cierre.

El plan de auditoría es un documento más específico de la estrategia global, en el que se detalla el momento, naturaleza y extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, a las afirmaciones y a otros procedimientos.

Tanto la estrategia global de auditoría como el plan de auditoría se pueden modificar durante el transcurso de la auditoría si fuera necesario para adaptarse a los hechos revelados, tales como un nuevo riesgo descubierto durante la ejecución y que no se había tenido en cuenta en la planificación inicial. Dichos cambios deberán documentarse en un documento aparte, no modificando el original, y explicando los motivos de dicho cambio.

OBJETIVOS DE LA PLANIFICACIÓN: LOS RIESGOS

Los riesgos que el auditor tiene que identificar en la planificación y plasmar en la estrategia y plan de auditoría están explicados en la NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno”. Esta norma dice que el objetivo del auditor es, textualmente” *El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad*

de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.”

Dada esta definición se puede concluir que el auditor debe identificar los riesgos en la empresa y su entorno, lo que también se conoce como riesgo inherente, que es aquel riesgo al que está sometida la empresa tan solo por pertenecer a un sector de actividad. Por ejemplo, en el sector inmobiliario, dada la coyuntura económica actual, hay riesgo de que el precio de los inmuebles se deprecie. El auditor cuando revise los activos deberá comprobar si procede depreciar el precio de los activos de la entidad o si la entidad lo ha hecho, en otro sector de actividad es posible que este riesgo no exista.

El otro lugar donde buscar riesgos es en el control interno, que es el proceso que tiene la propia entidad para identificar sus riesgos y asegurarse de la fiabilidad de la información financiera y de la eficacia de las operaciones.

Los métodos que propone para identificar los riesgos son:

- Indagación ante la dirección de la entidad y otras personas relacionadas.
- Procedimientos analíticos.
- Observación e inspección.

Además del riesgo de control y el riesgo inherente existe otro riesgo que es riesgo de detección, que es el riesgo de que el auditor no detecte la existencia de incorrecciones. Juntando los tres riesgos obtenemos el riesgo de auditoría:

Riesgo de Auditoría (RA) = Riesgo Inherente (RI) x Riesgo de Control (RC) x Riesgo de detección (RD)

El auditor solo puede actuar sobre el riesgo de detección realizando más procedimientos. De esta ecuación se deduce que cuanto menor sea el riesgo de control (mejor sea el control interno de la entidad) menos pruebas sustantivas habrá que hacer para obtener el mismo RA.

Por este mismo razonamiento, si en una entidad existiese un control interno nulo o ineficaz, por muchas pruebas sustantivas que se hicieran nunca se podría alcanzar un riesgo de auditoría aceptablemente bajo y, por tanto, la entidad no sería difícil de auditar.

Cuando el auditor busque identificar riesgos realizando procedimientos analíticos, observando y sobre todo cuando indague ante la dirección debe centrarse en los riesgos que afecten a los estados financieros y a las afirmaciones sobre información a revelar en estos.

En esta misma NIA se explican las afirmaciones utilizadas para considerar los distintos tipos de potenciales incorrecciones que pueden ocurrir y que pueden adoptar las siguientes formas (se pega un extracto parcial del apartado A111 de la NIA 315):

- Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad
- Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.
- Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente
- Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto
- Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

Tal y como se ha dicho, el auditor debe centrarse en aquellos riesgos que son materiales, es decir, aquellos que pueden hacer a un usuario informado cambiar su opinión respecto a los estados financieros. Se presenta como una cifra, aunque no significa que un error que no supere dicha cifra no pueda ser material dependiendo de su naturaleza. La NIA-ES 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del trabajo” explica dicha importancia relativa.

MATERIALIDAD

Además de la materialidad para los estados financieros, que es la cifra explicada en el párrafo anterior, se calcula una materialidad inferior para la ejecución del trabajo.

Esta materialidad inferior suele ser un 80-85% de la materialidad global y es la que se usa para detectar errores materiales en la ejecución del trabajo. Tiene su razón de ser en que la materialidad global es (generalmente) un porcentaje sobre un parámetro de las CCAA, como el activo, el patrimonio neto o la cifra de negocios, en caso de que al realizar el trabajo se detecte que estas cifras son incorrectas y están sobrevaloradas habría que recalcular la materialidad a la baja, lo que supondría que se podrían haber pasado por alto errores materiales. Al utilizar una materialidad inferior se corre menos riesgo de que se hayan dejado errores materiales que rozaban la cifra de materialidad global.

Además se calcula el Umbral de Incorreciones Irrelevantes, que es una cifra calculada generalmente como un 5-10% de la materialidad global que representa la cifra de saldos o transacciones no relevantes, sobre los que ni siquiera se propone ajuste por ser una cifra irrelevante y que nunca cambiaría la opinión de un lector informado de las cuentas anuales.

Las incorreciones detectadas cuyo importe esté entre el UII y la materialidad para la ejecución del trabajo se comunicarán obligatoriamente a la dirección y se considerarán en su conjunto para ver si son materiales globalmente. Este punto se detallará más adelante.

Pese a que la NIA-ES 320 es la que explica como calcular la materialidad, no es muy precisa al respecto de que porcentajes o parámetros tomar como referencia, dejándolo en manos del criterio del auditor. Para solucionar esta imprecisión los auditores se apoyan en la guía de actuación nº 38 del ICJC titulada “Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad”. En esta guía se dan una serie de pautas recomendables a seguir, unos intervalos y unos parámetros orientativos según el tipo de empresa que sea. Por ejemplo, para una empresa con beneficios normales recomienda usar un 5-10% sobre el resultado de operaciones continuadas antes de impuestos para calcular la materialidad de los estados financieros en su conjunto. Puede verse algunos ejemplos de planificación y cálculo de materialidad en el ANEXO III.

Una vez calculada la materialidad el auditor puede identificar los riesgos asociados a la compañía y el entorno, realizar procedimientos analíticos y realizar el plan de auditoría y la estrategia global.

CAPITULO 4. EJECUCIÓN DEL TRABAJO.

TIPOS DE RESPUESTAS A LOS RIESGOS:

Una vez que el auditor tiene planificado su trabajo ya puede empezar a realizar el trabajo de campo. La NIA-ES 330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados” explica cómo debe actuar el auditor con los riesgos identificados durante la planificación (y los que puedan surgir durante la ejecución) con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder opinar sobre los estados financieros.

La NIA explica dos formas distintas de actuar antes estos riesgos, las pruebas de controles y las pruebas sustantivas.

Las pruebas sustantivas son procedimientos diseñados para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones de los estados financieros. Existen dos tipos de pruebas sustantivas:

- Pruebas de detalle: consiste en analizar la documentación sobre transacciones, saldos contables e información a revelar. Por ejemplo, para verificar un vehículo que la empresa tiene en el activo del balance, una prueba de detalle es verificar la factura de compra y el pago del mismo (si ya se ha pagado), con esta información verificamos el precio de compra, la fecha, si es propiedad de la empresa, entre otras cosas.
- Procedimientos analíticos sustantivos: consiste en realizar un análisis de variaciones, porcentajes, etc. Como los realizados sobre el balance en la planificación.

Las pruebas de controles son procedimientos diseñados para evaluar la eficacia operativa de los controles internos en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones. Por ejemplo, si una empresa tiene un control interno que consiste en que la persona encargada de una venta sea distinta de la persona encargada de cobrarla para evitar robos, la prueba del control interno consistiría en verificar sobre varias transacciones si se cumple dicho control.

PROCESO DE AUDITORÍA

El control interno se identifica con el riesgo de control y las pruebas sustantivas con el riesgo de detección, por esto, cuanto mejor sea el control interno (menor sea el riesgo) menos pruebas sustantivas habrá que realizar (riesgo de detección) para mantener el riesgo de auditoría constante.

¿Cuándo utilizar pruebas sustantivas y cuándo pruebas de controles? Obviamente la NIA no da un listado de ocasiones en las que utilizar cada método, puesto que no hay dos empresas iguales, sino que lo deja en manos del criterio del auditor. No obstante la NIA si que da varios ejemplos de situaciones en los que utilizar cada uno, u ambos, dependiendo de la naturaleza del riesgo y su valoración (alto o bajo).

En el apartado A10 de la NIA-ES 330 explica que si el auditor clasifica un riesgo como “más bajo” debido a las características del tipo de transacción sin considerar los controles correspondientes, entonces aplicar únicamente procesos sustantivos puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Si por el contrario el riesgo se valora como “más bajo” debido a los controles internos, entonces realizará pruebas sobre dichos controles.

La NIA-ES 315 dice que para determinadas transacciones sujetas a un proceso muy automatizado con escasa o nula intervención manual no es suficiente con realizar procedimientos sustantivos ya que la evidencia puede estar solo en soporte informático y su suficiencia y adecuación dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad, y de la posibilidad de que esta información se inicie o se altere de manera incorrecta y no se detecte si los controles no funcionan de forma adecuada. Los tipos de transacciones muy automatizadas son las ventas, las compras, los pagos y los cobros. Por ejemplo, en una cadena de supermercados las ventas se registran cuando se pasa el código de barras por la máquina registradora, y los pagos cuando se suma el importe a cobrar y se cobra en efectivo o tarjeta. Dado el elevado número de transacciones y que todas se registran electrónicamente no se puede detectar un riesgo mediante procedimientos sustantivos. El procedimiento adecuado sería verificar que el control interno sobre las ventas funciona adecuadamente, en este caso que registre todos los artículos pasados por la caja y que el precio de venta es el correcto en todos los casos.

No obstante, la norma indica que, con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, se deberán aplicar procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar. Es decir, que aunque el auditor realice pruebas de controles sobre unas determinadas transacciones (como las ventas) y determine que los controles funcionan correctamente y son adecuados deberá realizar también procedimientos sustantivos. Esto se basa en que la valoración del riesgo por parte del auditor es un juicio de valor y es posible que no identifique todos los riesgos y que existen limitaciones inherentes al control interno, incluida la posible elusión por la dirección.

En resumen, el auditor siempre deberá realizar tanto pruebas sustantivas como de controles. En algunos casos, como las ventas, deberá basarse en las pruebas de controles y acompañarlas con pruebas sustantivas (en el caso de la cadena de supermercados podría bastar con realizar un procedimiento analítico sustantivo, que en general, es más corto que la prueba de detalle). En otros casos el auditor puede decidir realizar únicamente pruebas sustantivas (debiendo utilizar obligatoriamente las de detalle, no es suficiente con analíticas), pero siempre deberá verificar que existe algún tipo de control interno en la entidad (aunque no realice pruebas de controles sobre el control interno del área en concreto), ya que una entidad que carezca de controles internos puede hacer imposible obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA

Como ya se ha mencionado, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder opinar sobre los estados financieros. Ya se han explicado los procedimientos y pruebas de los que dispone el auditor para obtener la evidencia, ahora se comentará sobre que aplicarlos.

La NIA 500 “Evidencia de auditoría”, 501 “Evidencia de auditoría- Consideraciones específicas para determinadas áreas” y 505 “Confirmaciones externas” hablan sobre este tema.

Los procedimientos de auditoría se aplicarán principalmente sobre registros contables, como facturas, albaranes, documentos bancarios, contratos, documentación elaborada internamente por programas informáticos... También pueden obtenerse

PROCESO DE AUDITORÍA

evidencia de auditoría de confirmaciones externas, como por ejemplo una confirmación de saldo de un cliente, una declaración del asesor fiscal, una confirmación bancaria sobre el estado del cliente o un informe de un experto independiente.

El auditor deberá considerar la relevancia y fiabilidad de la información financiera que se utiliza. En caso de que sea documentación elaborada por la dirección, el auditor también deberá evaluar la competencia y capacidad de quien la elaborado y la integridad del mismo.

Puede verse procedimientos de auditoría sobre las áreas planificadas en la simulación de auditoría en los ANEXOS IV y V.

Para determinadas áreas hay consideraciones específicas para la obtención de la evidencia de auditoría, de esto trata la NIA 501, son las siguientes:

- Las existencias.
- Litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad.
- Presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco normativo aplicable.

Sobre las existencias la norma dice que el auditor deberá presenciar el recuento físico de las mismas en la fecha de los estados financieros (al cierre) y aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias para determinar si reflejan con exactitud la realidad. Puede verse un ejemplo de procedimientos sustantivos sobre las existencias en el ANEXO VI.

Sobre los litigios el auditor deberá indagar ante la dirección y los asesores jurídicos (confirmación de terceros), revisar las actas de reuniones y la correspondencia con los asesores y realizar una revisión de los gastos jurídicos (facturas puntuales elevadas pueden significar el pago por un litigio).

Sobre la información segmentada el auditor deberá tener conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la obtención de la información y aplicar procedimientos analíticos o de otro tipo para verificarlos.

Las confirmaciones externas que se han mencionado en párrafos anteriores están reguladas en la NIA 505. Se definen como la evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero dirigida al auditor en formato papel, electrónico u otro. Es un tipo de prueba sustantiva.

Las confirmaciones externas son muy utilizadas en auditoría ya que proporcionan evidencia de auditoría a partir de un tercero, es decir, que no se obtiene a partir de la información financiera de la entidad auditada. Las confirmaciones externas se piden a clientes, proveedores, terceros con existencias de la compañía en sus instalaciones, bancos y asesores.

Puede verse un ejemplo de confirmaciones externas de bancos, clientes y proveedores en los ANEXOS VII y VIII.

HECHOS POSTERIORES A LA FECHA DE CIERRE.

El auditor opina sobre unas cuentas anuales cuya fecha de cierre suele ser el 31 de diciembre, no obstante, no solo debe realizar trabajo de campo sobre los hechos acontecidos entre el 1 de enero y el cierre, sino que es responsable de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los hechos posteriores al cierre estén correctamente recogidos en las cuentas anuales.

Pese que las cuentas anuales hacen referencia a un ejercicio económico, los hechos posteriores pueden influir en aquellas magnitudes contables basadas en estimaciones, como provisiones por operaciones comerciales o las periodificaciones. Además, el Plan General Contable (PGC) establece en la memoria un apartado específico para los hechos posteriores, donde se debe revelar si han ocurrido hechos significativos, como podría ser un incendio en un almacén o un despido colectivo.

La NIA-ES 560 “Hechos posteriores al cierre” trata sobre este tema. Esta norma establece que los procedimientos que el auditor debe aplicar para cubrir los hechos posteriores son:

- Conocer el procedimiento utilizado por la dirección para garantizar que se identifican los hechos posteriores (control interno).
- Indagar ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.

- Lectura de las actas.
- Lectura de los estados intermedios posteriores al cierre si los hubiera.

En caso de que el auditor detecte que un hecho posterior no está correctamente reflejado en las cuentas anuales, será tratado como cualquier otra incorrección que el auditor haya encontrado, las cuales se tratan en el apartado siguiente.

MANIFESTACIONES ESCRITAS

Como se ha dicho numerosas veces, el auditor debe obtener evidencia de auditoría para fundamentar su opinión. Una forma que tiene de obtenerla es mediante las manifestaciones escritas, que son un documento firmado por la dirección de la entidad auditada en el que se dice que han cumplido con su responsabilidad en la preparación de los estados financieros y en el que se confirman determinadas materias.

La NIA-ES 580 “Manifestaciones escritas” regula este tema. Las manifestaciones escritas son necesarias, pero por si solas no constituyen evidencia de auditoría suficiente, sino que debe completarse con procedimientos sustantivos o pruebas de controles. Deben tener la misma fecha que el informe de auditoría o lo más próximo a está (nunca posterior), ya que trata también sobre los hechos posteriores sobre los que el auditor también es responsable.

El auditor solicitará a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de:

- La dirección ha cumplido con su responsabilidad de la preparación de los estados financieros.
- Haber proporcionado toda la información y acceso pertinentes.
- Todas las transacciones se han registrado y reflejado en las cuentas anuales.
- Cualquier otra manifestación que el auditor considere oportuna, así como afirmaciones concretas sobre los estados financieros.

Las manifestaciones escritas deben tomar la forma de carta dirigida al auditor.

INCORRECCIONES DETECTADAS DURANTE LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Durante la realización del trabajo de campo es habitual que el auditor encuentre incorrecciones. Recordemos que las incorrecciones según la NIA 315 y 450 son diferencias entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada requeridas respecto a dicha partida de conformidad con el marco de información aplicable, aunque también puede considerarse una incorrección una limitación al alcance, que significa que el auditor no ha podido realizar pruebas sobre un área en concreto y por lo tanto no ha podido obtener evidencia. La NIA-ES 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría” explica que hacer con dichas incorrecciones detectadas.

La norma explica que el auditor debe acumular las incorrecciones detectadas durante la realización, excepto las que no superen el umbral de incorrecciones insignificantes (UII). Una vez acumuladas, el auditor debe considerar si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la norma considera los siguientes casos en los que el auditor debería revisar la planificación:

- Sospecha que, dada la naturaleza de las incorrecciones y las circunstancias en que se produjeron, puedan existir otras incorrecciones no detectadas. Por ejemplo, el auditor sospecha que las incorrecciones se deben a un fallo en el control interno, por lo que no solo afectara a las transacciones o saldos revisados con procedimientos sustantivos, sino que afectará a otros no analizados.
- La suma de las incorrecciones se aproxima a la cifra de materialidad global, puesto que supondría que puede haber un riesgo superior al aceptablemente bajo de que la acumulación de las incorrecciones no detectadas supere dicha cifra, y por tanto, que el auditor opine que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales cuando en realidad no lo están.

Corresponde al criterio del auditor decidir si modifica la planificación o no.

El auditor también comunicará a la dirección de la entidad auditada todas las incorrecciones detectadas, solicitándole que las corrija. La dirección puede corregirlas todas, ninguna o parte. El auditor tendrá en cuenta las incorrecciones no corregidas para determinar su opinión sobre los estados financieros.

La norma insiste en que el auditor vuelva a evaluar la importancia relativa (materialidad) para determinar si sigue siendo adecuada teniendo en cuenta los estados financieros definitivos (los estados financieros que incluyen las correcciones, si es que se han producido). Después de esto, el auditor determinará si las incorrecciones o limitaciones al alcance son materiales individualmente o de forma agregada teniendo en cuenta:

- La magnitud, naturaleza de las incorrecciones y circunstancias en que se han producido. Si una incorrección supera la cuantía de la materialidad global ya se considera material, pero aunque no la supere puede considerarse material si afecta a los estados en su conjunto, por ejemplo, si afecta a un ratio clave establecido en un contrato de financiación.
- El efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a períodos anteriores.

Una vez efectuado este análisis, el auditor volverá a comunicar a la entidad las incorrecciones detectadas, incluyendo su efecto en las cuentas, y le pedirá que las corrija. En caso de no corregirlas, el auditor formulará su opinión.

CAPITULO 5. EMISIÓN DEL INFORME.

El informe de auditoría es el resultado del trabajo del auditor, es para lo que se le ha contratado. Se trata de un documento de por lo general una página o dos que se coloca antes de las cuentas anuales, para que el lector de estas lea antes el informe de auditoría que las propias cuentas.

En este documento el auditor expresa su opinión sobre si las cuentas anuales que lo acompañan están libres de errores materiales o no. En caso de no estar libre de errores, o si se ha producido una limitación al alcance, se enuncian y se cuantifican si es posible. Por lo tanto, el auditor, apoyándose en todos sus papeles de trabajo deberá concluir sobre los estados financieros.

La NIA-ES 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros” regula la formación de la opinión no modificada del auditor, y dice que, para concluir sobre las cuentas anuales, el auditor deberá tener en cuenta:

- Si ha obtenido evidencia suficiente y adecuada de acuerdo a la NIA 330.

- Si no hay limitaciones al alcance.
- Conclusión sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o conjuntamente de acuerdo con la NIA 450.
- Si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Teniendo en cuenta sobre todo las políticas contables, las estimaciones realizadas por la dirección y si la información es relevante, fiable, comparable y comprensible.
- Si los estados financieros reflejan la imagen fiel de la entidad auditada.
- Si los estados financieros describen el marco de información aplicable.

Dependiendo de las conclusiones a las que el auditor llegue sobre los puntos anteriores podrá concluir que su opinión sobre los estados financieros es no modificada (limpia) o modificada (los estados contienen errores).

Si no se han detectado incorrecciones materiales el auditor emitirá un informe de opinión no modificada, tal y como se regula en la NIA 700. Puede encontrarse un modelo completo de informe en esta norma. No es obligatorio copiar el modelo de la NIA palabra por palabra, pero si que debe contener la misma estructura y contenido.

La estructura (titulo y contenido de cada párrafo) del informe de auditoría no modificado es:

- Titulo: indicando claramente que se trata de un informe de auditoría independiente.
- Destinatario: el destinatario del mismo, generalmente los socios o accionistas, y en caso de no coincidir también hay que indicar quién realiza el encargo.
- Apartado introductorio: identificará a la entidad auditada, manifestará que los estados financieros han sido auditados, el titulo de cada estado, remitirá al resumen de las políticas contables y especificará el periodo que cubren los estados financieros.
- Responsabilidad de la dirección en relación a los estados financieros: se describirá la responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros.

PROCESO DE AUDITORÍA

- Responsabilidad del auditor: se manifestará que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión y que se lleva a cabo de acuerdo a las NIAs.
- Opinión del auditor: Incluyendo la opinión del auditor (modificada o no modificada).
- Párrafo de énfasis y párrafo de otras cuestiones: regulado en la NIA 706, solo aparece si el auditor considera necesario resaltar algo que aparece en las cuentas o llamar la atención del lector sobre un hecho en concreto.
- Otras responsabilidades de información: en este apartado se incluyen, por ejemplo, un comentario sobre el informe de gestión.
- Firma del auditor.
- Fecha del informe: no anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría, incluyendo la carta de manifestaciones escritas de la dirección.
- Dirección del auditor: se indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Si por el contrario, la opinión del auditor es modificada, el informe de auditoría habrá que redactar el informe de auditoría siguiendo la NIA-ES 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”.

Existen tres tipos de opiniones modificadas:

- Opinión con salvedades: hay incorrecciones significativas o no puede obtener evidencia suficiente pero el efecto no es generalizado en los estados financieros.
- Opinión desfavorable: las incorrecciones son materiales y generalizadas en los estados financieros.
- Denegación de opinión: no se puede obtener evidencia suficiente y adecuada y se concluye que los efectos de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, serían materiales y generalizados. También cuando existen incertidumbres que hacen imposible formalizar una opinión debido a posible efecto en las cuentas anuales.

La diferencia entre opinión con salvedades, opinión desfavorable y denegación de opinión puede ser algo compleja y, en muchos casos, dependerá del juicio del auditor elegir entre una u otra. La NIA 705 adjunta un cuadro resumen sobre cómo influye la generalización de las incorrecciones o la obtención de evidencia en la formación de una opinión u otra:

<i>Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada</i>	<i>Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros</i>	
	<i>Material pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales.	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (o abstención)

Fuente: NIA-ES 705

Cuando el auditor emite un informe de opinión modificada la estructura varía ligeramente de la de un informe de opinión no modificada. Las diferencias principales son las siguientes:

- Se incluirá un párrafo titulado “Fundamento de la opinión con salvedades”, “Fundamento de opinión desfavorable” o “Fundamento de la denegación de opinión” antes del párrafo de opinión. En este párrafo se incluirá una descripción y cuantificación de los efectos de las incorrecciones.
- El título del párrafo de opinión cambiará de nombre a “Opinión con salvedades/ desfavorable/ denegación de opinión”. También se cambiará la frase inicial del párrafo según el tipo de opinión modificada, con el fin de dejar claro al lector del informe que no se trata de un informe limpio.
- En el párrafo titulado “Responsabilidad del auditor”, cuando se emita una opinión con salvedades o desfavorable, se modificará el texto para expresar que el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para expresar una opinión modificada (en el informe limpio el texto es igual pero se elimina la

PROCESO DE AUDITORÍA

palabra “modificada”). En el caso de que se deniegue la opinión o esta sea adversa se deberá modificar el texto para resaltar estos hechos de acuerdo con la NIA.

En el ANEXO IX puede verse un informe de auditoría con opinión modificada basada en los anexos anteriores.

Con la emisión del informe, que debe situarse al principio de las cuentas anuales al inscribirse en el Registro Mercantil, se da por finalizado el proceso de auditoría del ejercicio correspondiente.

EL TRABAJO DE LOS EXPERTOS INDEPENDIENTES COMO EVIDENCIA DE AUDITORÍA.

Como se ha explicado en el desarrollo de una auditoría, el auditor debe obtener evidencia para poder formar su opinión sobre las cuentas anuales. La definición de evidencia de auditoría que da la NIA 500 es “*información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información*”.

En la primera parte del trabajo se ha centrado en la evidencia que se obtiene en los registros contables y los estados financieros. Esta parte se va a centrar en la “otra información”, en la que se incluye el trabajo de los expertos independientes.

La NIA-ES 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor” trata sobre el uso del trabajo de expertos independientes para obtener evidencia de auditoría. Deja muy claro al principio que el auditor es el responsable de su opinión y que esta no se reduce por usar el trabajo de otro experto.

La norma distingue dos tipos de expertos independientes, el experto del auditor y el experto de la dirección. La diferencia entre ambos es que, mientras el trabajo del experto del auditor (que puede ser de la misma firma o externo) está destinado a facilitarle la obtención de evidencia, el trabajo del experto de la dirección es utilizado por esta para facilitar la preparación de los estados financieros. Por ejemplo, si la dirección posee inversiones inmobiliarias debe conocer su valor razonable para determinar si se ha producido un deterioro, si la entidad no es experta en el negocio inmobiliario puede contratar los servicios de un tasador para determinar un valor razonable. Cuando el auditor audite ese área comprobará si las inversiones inmobiliarias están valoradas al menor valor entre el valor neto contable y el valor razonable y para ello deberá concluir sobre si el valor razonable utilizado por la entidad es aceptable, para opinar sobre este valor razonable, si el auditor tampoco es experto en este tema, puede contratar los servicios de un experto independiente (que sería el experto del

EL TRABAJO DE EXPERTOS INDEPENDIENTES

auditor) para que verifique dicha tasación, o también podría obtener evidencia del trabajo del experto de la dirección siempre que cumpla unos requisitos.

La NIA 620 regula el trabajo del experto del auditor mientras que la NIA 500 regula el trabajo del experto de la dirección.

El experto del auditor puede ser interno (un socio o un empleado, incluso temporal) o externo. En el caso del experto de la dirección solo se considerará como tal si no pertenece a la organización y la entidad utiliza esa información para elaborar los estados financieros.

El auditor evaluará la adecuación del trabajo del experto para la obtención de evidencia incluyendo:

- Relevancia y razonabilidad de los hallazgos y conclusiones del experto. Así como su congruencia con otras evidencias de auditoría.
- Si el trabajo del experto implica el uso de hipótesis y métodos significativos.
- Si el experto utiliza datos fuente significativos, se deberá evaluar la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos.

El auditor, además del trabajo del experto, deberá evaluar la capacidad, competencia y objetividad del experto. La objetividad es de vital importancia ya que, de la misma forma que el auditor, el experto del auditor debe ser independiente de la entidad auditada. Para evaluar la objetividad del experto el auditor debe:

- Indagar ante la entidad sobre posibles intereses y relaciones que tenga la entidad con el experto.
- Discutir con el experto sus intereses y relaciones, como intereses financieros, relaciones empresariales y personales y la prestación de otros servicios por el experto.

Algunos ejemplos de situaciones que requieren el uso de un experto independiente son:

- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y construcciones, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos y pasivos adquiridos en una combinación de negocios y activos que

EL TRABAJO DE EXPERTOS INDEPENDIENTES

puedan haber sufrido un deterioro. Como por ejemplo las inversiones inmobiliarias que se han nombrado antes.

- El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o planes de pensiones de empleados. Es cada vez más habitual que las grandes compañías incluyan en las remuneraciones a sus empleados planes de pensiones, los cuales pueden gestionar las propias entidades o externalizarlo. En caso de que lo gestione la propia entidad cada mes se devengan unos pasivos en concepto de futuros pagos a los empleados por el plan de pensiones, el cual es complejo de valorar debido a factores como el tipo de interés a aplicar, los vencimientos...
- La estimación de reservas de petróleo y gas.
- La valoración de pasivos medioambientales o de costes de saneamiento. Por ejemplo, en una concesión de explotación de una mina es habitual que se exija por contrato la rehabilitación de la zona explotada. La explotación se reconoce como un activo por el derecho y la provisión de gastos de saneamiento como un pasivo. Dado que el auditor no es un experto en el tema y que se trata de una previsión de gastos futuros puede necesitar la ayuda de un experto.
- La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, algunos contratos financieros pueden contener un activo o pasivo financiero asociado a una operación, el cual puede ser difícil de identificar si no se es un experto en el tema.
- El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.

Una vez evaluados tanto el trabajo como el experto el auditor decidirá si el trabajo le proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El hecho de haber consultado a un experto no debe aparecer en el informe de auditoría salvo en los casos en que la ley lo exija, en cuyo caso deberá incluirse un párrafo en el informe en el que se diga que la responsabilidad del auditor no se reduce por el hecho de haber consultado a un experto independiente.

ANEXO I.

En este anexo se encuentran los datos de la empresa ficticia sobre los que se realizará la simulación de auditoría. Para facilitar su lectura, los datos se encuentran ordenados por secciones, donde cada sección corresponde a una parte del proceso de auditoría.

Aceptación del trabajo (elaboración del presupuesto ANEXO II):

La empresa es una sociedad anónima ubicada en Zaragoza y que no forma parte de ningún grupo empresarial. Tiene 55 empleados y factura más de 5,7 millones de euros, también era así el año anterior, por lo que tiene la obligación legal de auditarse.

Nunca se ha sometido a auditoría. Utiliza el sistema informático SAP en todas sus áreas. Lleva un inventario permanente de sus existencias. Tiene más de 40 proveedores pero factura el 90% de sus ventas a 5 clientes. Opera con tan solo 2 bancos.

Planificación (en el ANEXO III):

Ejemplos de entendimiento del entorno, de la empresa y de indagación ante la dirección:

La empresa se dedica a la fabricación de componentes de automóvil. Las piezas que se fabrican se hacen por contrato durante 2 o 3 años, por lo tanto, cuando se haga el inventario habrá que tener en cuenta que si hay piezas de modelos anteriores no pueden estar valoradas a su coste de producción, sino a su valor neto realizable. Por la misma razón, los gastos activados de investigación y desarrollo de piezas de modelos anteriores deberían estar completamente amortizados.

La entidad auditada paga a los proveedores mediante confirming, por lo que, en el balance deberá aparecer una deuda con entidades de crédito por el importe que se hayan adelantado.

De los anteriores enunciados obtenidos por el auditor mediante la indagación ante la dirección puede concluir que deberá estar atento a 3 apartados del balance, a falta de comprobar si son materiales:

- Existencias
- Inmovilizado intangible- Investigación, desarrollo y patentes.
- Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

ANEXO II.

A continuación se puede ver el cálculo de las horas necesarias para realizar un trabajo de auditoría. Se especifican las horas que va a emplear el socio, el jefe de equipo y el ayudante de auditoría en cada una de las áreas. El coste de las horas del socio, el jefe de equipo y el ayudante no es el mismo.

PRESUPUESTO PARA "EMPRESA FICTICIA, S.A"

FECHA: 05/08/2014

REALIZADO POR: AFT

	Socio	Jefe de equipo	Ayudantes
Cuentas iniciales	5	0	0
Planificación	3	2	0
Inmovilizado	1	2	3
Existencias	0	5	4
Clientes	1	4	5
Bancos	0	2	4
Capital social	0	0	1
Reservas	0	1	4
Resultado	1	2	3
Prestamos l/p	1	3	5
Prestamos c/p	0	3	6
Proveedores	0	2	2
Círculo compras	1	3	4
Círculo ventas	1	3	4
Revisión general	3	2	4
Realización informe	3	1	1

Suma horas	20	35	50	105
Precio / hora	50	45	35	
Total	1000	1575	1750	4.325,00 €

Nuestra propuesta de auditoría es de
No incluye impuestos indirectos.

4.325,00 €

ANEXO III

Cálculo de materialidad siguiendo las recomendaciones de la guía de actuación 38:

	Recomendado	Resultado bruto
Empresa con beneficios normales	5-10%	339.000

¿Es esta una empresa con beneficios normales? Se puede comprobar calculando la rentabilidad, es decir, dividir el resultado bruto entre el total activo y el patrimonio neto.

	/resultado
Activo total	6.814.300
PN	1.498.300

EL resultado representa casi un 8% del total de activos necesarios para generarla y un 33% del total del patrimonio neto. Tomando como referencia el 8% por ser el menor, si se compara esta rentabilidad con las que se pueden obtener con bonos o acciones cotizadas, que pueden rondar el 3%, añadiendo una prima por no cotizar (iliquidez) y por prima de riesgo el 8% parece ser un resultado normal. Por lo que se toma este parámetro como válido.

Vemos el intervalo del 5-10%:

5%	16.950 €
10%	33.900 €

Dado que es una primera auditoría el auditor puede considerar prudente coger la cifra inferior para detectar el mayor número de incorrecciones posibles.

Si tomamos la materialidad de ejecución del trabajo como un 85% de la global y el umbral de correcciones insignificante como un 10% de la global (ambos porcentajes son los recomendados máximos) obtenemos las siguientes materialidades para la ejecución del trabajo y planificación:

Materialidad global		16.950 €
Materialidad ejecución del trabajo	85%	14.408 €
Umbral de correcciones insignificantes		1.695 €

El auditor debe realizar también un procedimiento analítico sobre el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, el cual consiste en ver el porcentaje que representa un epígrafe respecto a otro y analizar la variación de las masas patrimoniales de un año a otro.

Empresa Ficticia S.A	Cuenta de pérdidas y ganancias			
	201x		201x-1	

A) OPERACIONES CONTINUADAS

1. Importe neto de la cifra de

negocios	9.480.000	100%	9.475.000	100%
-----------------	------------------	------	------------------	------

a) Ventas	9.480.000	100%	9.475.000	100%
-----------	-----------	------	-----------	------

2. Variación de existencias	60.000	1%	100.000	1%
------------------------------------	---------------	----	----------------	----

4. Aprovisionamientos	5.850.000	62%	5.700.000	60%
------------------------------	------------------	-----	------------------	-----

a) Consumo de mercaderías	5.600.000	59%	5.450.000	58%
---------------------------	-----------	-----	-----------	-----

d) Deterioro de mercaderías	250.000	3%	250.000	3%
-----------------------------	---------	----	---------	----

6. Gastos de personal	3.080.000	32%	3.050.000	32%
------------------------------	------------------	-----	------------------	-----

a) Sueldos y Salarios	2.580.000	27%	2.550.000	27%
-----------------------	-----------	-----	-----------	-----

b) Cargas sociales	500.000	5%	500.000	5%
--------------------	---------	----	---------	----

8. Amortización	260.000	3%	260.000	3%
------------------------	----------------	----	----------------	----

Resultado de explotación	350.000	4%	565.000	6%
---------------------------------	----------------	----	----------------	----

12. Ingresos financieros	25.000	0%	28.000	0%
--------------------------	--------	----	--------	----

13. Gastos financieros	36.000	0%	38.000	0%
------------------------	--------	----	--------	----

Resultado financiero	-	0% -	10.000	0%
-----------------------------	----------	------	---------------	----

Resultado antes de impuestos	339.000	4%	555.000	6%
-------------------------------------	----------------	----	----------------	----

17. Impuesto de sociedades	101.700	1%	166.500	2%
----------------------------	---------	----	---------	----

Resultado del ejercicio	237.300	3%	388.500	4%
--------------------------------	----------------	----	----------------	----

EMPRESA FICTICIA S.A

Si se observa el activo, no hay ningún área cuyo importe sea inferior a la materialidad global, por lo que se deben revisar todas las áreas. Realizando un análisis de las variaciones de saldos anuales lo que más destaca es el incremento de la tesorería, pasando de representar un 1% a un 6%. Parte de ese incremento se explica por el incremento de la deuda bancaria a corto plazo, pasando de un 2% a un 12%, el resto de la financiación obtenida habría que revisar la memoria para ver donde ha sido destinado.

Por lo tanto habrá que prestar especial atención a los movimientos bancarios, en especial al de los últimos meses, y a los contratos de financiación a corto plazo.

Teniendo en cuenta los procedimientos analíticos realizados en este anexo y los ejemplos de indagaciones del ANEXO I las áreas sobre las que hay que realizar trabajo de auditoría son las siguientes:

ÁREAS

1	Inmovilizado intangible
2	Inmovilizado material
3	Inversiones financieras lp
4	Existencias
5	Deudores comerciales
6	Efectivo
7	Capital
8	Reservas
9	Resultado del ejercicio
10	Deudas a largo plazo
11	Deudas a corto plazo
12	Acreedores comerciales
13	Círculo ventas
14	Círculo compras

Si comparamos estas áreas con las áreas del presupuesto del ANEXO II podemos ver como en el presupuesto no se había tenido en cuenta las inversiones financieras a largo plazo. El auditor ya no puede modificar el contrato de auditoría ni cobrarle más al cliente por este motivo, ya que ha sido un fallo suyo en la realización del presupuesto.

ANEXO IV.

En este anexo se va a explicar cómo se audita el área de inmovilizado. No existe una única forma para auditar esta área, cada auditor puede hacerlo de una forma diferente.

En este ejemplo se va a suponer que la entidad auditada tiene un reducido número de maquinaria, instalaciones, y patentes de mucho valor cada uno, por lo que es factible realizar pruebas de detalle y revisar todas las facturas que lo componen. Si esta área lo compusiesen muchos componentes sería más adecuado basar la auditoría en pruebas de controles y realizar un muestreo para las pruebas de detalle.

En primer lugar se va a realizar una sumaria en la que se verá la evolución del área de inmovilizado. Al ser primera auditoría hay que ver la formación del saldo a lo largo del tiempo, si fuera auditoría recurrente solo haría falta revisar el saldo final. Para simplificar el ejemplo supondremos que todo el inmovilizado material e intangible se ha adquirido en el anterior ejercicio.

El papel de trabajo debe contener las categorías que componen el inmovilizado (patentes, construcciones) por separado. Debe contener una estructura que permita conocer el saldo inicial, las adiciones de inmovilizado, las detacciones (bajas) y el saldo final para cada año. De la misma forma debe aparecer la amortización acumulada, con la dotación a la amortización anual (incremento) y la baja de la amortización por la venta o baja del inmovilizado correspondiente (disminución). Después una suma entre el precio de adquisición y la amortización (y la depreciación si hay) debe dar el valor que aparece en el balance.

Además en cada hoja de trabajo debe aparecer el nombre del área que se está trabajando, el nombre de la entidad auditada, la fecha, la persona que realiza el trabajo y el de la persona que lo revisa.

Puede verse un ejemplo de hoja de trabajo en la siguiente página.

Después hay que hacer otra sumaria en la que para cada componente del inmovilizado (el ejemplo solo se hará con patentes y marcas por simplificar) se vean las diferentes transacciones que componen el saldo (precio de adquisición y otros importes que componen el precio de adquisición). Para estas transacciones revisarán los documentos correspondientes.

Inmovilizado intangible y material de "Empresa ficticia SA"
 Fecha: 15/08/2015

Realizado por: AFT
 Revisado por: ABC

ACTIVO	201x-1				201x			
	Saldo inicial	Adiciones	Disminución	Saldo final	Saldo inicial	Adiciones	Disminución	Saldo final
Patentes y marcas	-	25.000	-	25.000	25.000	2.500	- 5.000	22.500
Aplicaciones informáticas	-	40.000	-	40.000	40.000	-	-	40.000
Total intangible	-	65.000	-	65.000	65.000	2.500	- 5.000	62.500
Terrenos y construcciones	-	1.750.000	-	1.750.000	1.750.000	100.000	- 250.000	1.600.000
Instalaciones técnicas	-	3.700.000	-	3.700.000	3.700.000	120.000	-	3.820.000
Total material	-	5.450.000	-	5.450.000	5.450.000	220.000	- 250.000	5.420.000

AMORTIZACIÓN	201x-1				201x			
	Saldo inicial	Adiciones	Disminución	Saldo final	Saldo inicial	Adiciones	Disminución	Saldo final
Patentes y marcas	-	3.000	-	3.000	3.000	-	- 500	2.500
Aplicaciones informáticas	-	2.000	-	2.000	2.000	3.000	-	5.000
Total A.A.I. intangible	-	5.000	-	5.000	5.000	3.000	- 500	7.500
Terrenos y construcciones	-	50.000	-	50.000	50.000	60.000	- 10.000	100.000
Instalaciones técnicas	-	270.000	-	270.000	270.000	270.000	-	540.000
Total A.A. I. material	-	320.000	-	320.000	320.000	330.000	- 10.000	640.000

Cifras que aparecen en el balance = Precio de adquisición - amortización acumulada y depreciación	NETO	NETO
	Patentes y marcas	22.000
	Aplicaciones informáticas	38.000
	Total intangible	60.000
	Terrenos y construcciones	1.700.000
	Instalaciones técnicas	3.430.000
	Total material	5.130.000
	Terrenos y construcciones	1.500.000
	Instalaciones técnicas	3.280.000
	Total material	4.780.000

Aplicaciones informáticas de "Empresa ficticia SA"
Fecha: 15/08/2015

Realizado por: AFT
Revisado por: ABC

Patentes y marcas

Ejercicio 201X-1

Datos obtenidos de la contabilidad						Datos obtenidos del documento físico					
Concepto	Fecha	Debe	Haber	Fecha	Empresa	Concepto	B. imponible	IVA	Total	Fecha pago	Tick
Registro marca X	06/05/201X-1	24.500	-	06/05/201X-1	Registradores zgz SA	Registro marca x, expediente Z-13265-xi	24.500	5.145	29.645	06/06/201X-1	✓
Gastos registro	08/05/201X-1	500	-	08/05/201X-1	Registradores zgz SA	Gastos de estudio para el registro de marca	500	105	605	06/06/201X-1	✓
		25.000					25.000				

Las adiciones coinciden para el año 201X-1

Ejercicio 201X

Datos obtenidos de la contabilidad						Datos obtenidos del documento físico					
Concepto	Fecha	Debe	Haber	Fecha	Empresa	Concepto	B. imponible	IVA	Total	Fecha pago	Tick
Registro marca OP	06/06/201X	2.500	-	06/06/201X	Registradores zgz SA	Registro marca OP, expediente Z-55265-xi	2.500	525	3.025	06/06/201X	✓
Venta de derechos	08/12/201X	-	-5000	08/12/201X	Multinacional SL	Venta de derechos de uso en exclusiva	5.000	1.050	6.050	08/12/201X	✓
Saldo final 201X	€ 22.500						7.500				

Las adiciones y detracciones coinciden

✓ Correcto
✗ Incorrecto

ANEXO V

En este anexo se va a explicar una de las maneras de auditar el capital social y las reservas. No es un área especialmente difícil ya que el capital social está formado por la aportación inicial y las ampliaciones de capital, realizadas ante notario e inscrita en el Registro Mercantil. En el caso de las reservas, estas se forman en la distribución de resultados, es decir, que para ver su formación basta con ver las actas de la junta general ordinaria de accionistas/socios.

Si fuera una S.A podría darse el caso de que hubiera capital no desembolsado en un principio y se desembolsara más adelante, en este caso habría que ver las transacciones bancarias.

En el caso del análisis del capital social se trata de una prueba sustantiva de detalle, ya que consiste en verificar la escritura de constitución y demás movimientos inscritos en el Registro Mercantil. La sumaria resultante puede ser similar a esta.

Capital social y Reservas

Fecha: 15/08/2015

Realizado por: AFT

Revisado por: ABC

	S/ balance	S/ auditor	Diferencia	
Capital social	61.000	61.000	-	✓

El capital social expresado en el balance coincide con el de la escritura de constitución

En el caso de las reservas también se trata de una prueba sustantiva que consiste en ver en las actas de la junta general ordinaria de cada año la distribución de resultados. Hay que tener en cuenta si la empresa cumple con el mínimo de dotación a la reserva legal.

La sumaria resultante puede tener una forma similar a la siguiente:

Capital social y Reservas

Fecha: 15/08/2015

Realizado por: AFT

Revisado por: ABC

Reservas	Año x-10	Año x-9	Año x-8	Año x-7	Año x-6	Año x-5	Año x-4	Año x-3	Año x-2	Año x-1	Año X
Resultado	150.000	265.341	200.000	155.000	265.412	236.000	500.000	550.000	545.333	388.500	237.300
A reservas	150.000	260.000	25.000	16.000	26.541	23.600	50.000	120.000	400.000	38.859	90.000
A dividendos	-	5.341	175.000	139.000	238.871	212.400	450.000	430.000	145.333	349.641	147.300
(suma)	150.000	265.341	200.000	155.000	265.412	236.000	500.000	550.000	545.333	388.500	237.300
- Disposición de reservas	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Acumulado reservas	150.000	410.000	435.000	451.000	477.541	501.141	551.141	671.141	1.071.141	1.110.000	1.200.000	Cifras s/ balance
El minimo legal (20% del CS) se cumple en el primer año										1.110.000	1.200.000	
										-	-	Diferencia
										✓	✓	Tick (correcto)

ANEXO VI.

En este anexo se va a tratar el área de existencias. En la valoración de las existencias intervienen dos componentes: el número de unidades y el precio de cada unidad. En las existencias el precio de cada unidad es el precio de adquisición o el coste de fabricación. En este anexo solo se explicará como auditar las unidades de producto.

Como se ha explicado en el apartado correspondiente a las existencias y la NIA 501, el auditor no realiza el recuento, pero debe estar presente y supervisarlo. Para comprobar que el recuento realizado es correcto se toma una muestra del total de unidades contadas y se verifica su existencia física. Para evitar que se omitan existencias en el inventario se complementa la prueba contando unidades físicas y después comprobando que se encuentran en el inventario.

Existen muchas formas de realizar la muestra, lo importante es que con la muestra tomada se alcance un nivel aceptable de cobertura (ese nivel lo determina el juicio del auditor).

Para este ejemplo se va a suponer que la mejor forma de auditar el área de existencias es mediante pruebas sustantivas de detalle (recuento) y que en la entidad auditada existe un entorno de control interno adecuado. Si no existiera un control interno adecuado en esta área sería imposible obtener evidencia suficiente, o requeriría tomar una muestra muy alta para alcanzar una cobertura casi total.

En el papel de trabajo debe aparecer el recuento realizado por la empresa comparado con el contado por el auditor, lo que se conoce como “De listado a físico”, calculando la diferencia si la hubiera y multiplicando las cantidades por su valor para poder valorar si las diferencias son significativas o no.

También deben aparecer las unidades contadas por el auditor “De físico a listado”, es decir, las unidades de productos que el auditor ha contado en el almacén comparado con las unidades que en el inventario oficial hay de ese artículo.

La sumaria puede tomar un formato como el siguiente:

EXISTENCIAS

Realizado por: AFT
Revisado por: ABC

De físico a listado											
Según compañía			Según auditor					Valoración de las diferencias			
Artículo	Ubicación	cantidad	Artículo	Ubicación	Cantidad	Valor unidad	Valor recuento	Diferencia	Valor unidad	Dif x uni	
Artículo 1	Almacén A	150	Artículo 1	Almacén A	160	1	160	-10	1	-10	
Artículo 2	Almacén A	23	Artículo 2	Almacén A	23	100	2.300	0	100	0	
Artículo 31	Almacén A	254	Artículo 3	Almacén A	254	23	5.842	0	23	0	
Artículo 12	Almacén A	58	Artículo 4	Almacén A	68	0,5	34	-10	0,5	-5	
Artículo 16	Almacén A	72	Artículo 5	Almacén A	72	200	14.400	0	200	0	
Artículo 17	Almacén B	21	Artículo 6	Almacén B	21	230	4.830	0	230	0	
Artículo 25	Almacén B	3	Artículo 7	Almacén B	5	25	125	-2	25	-50	
Artículo 32	Almacén B	548	Artículo 8	Almacén B	548	365	200.020	0	365	0	
Artículo 36	Almacén B	21	Artículo 9	Almacén B	26	15	390	-5	15	-75	
Artículo 34	Almacén B	3	Artículo 10	Almacén B	3	360	1.080	0	360	0	
Artículo 35	Almacén C	24	Artículo 11	Almacén C	24	500	12.000	0	500	0	
Total contado						241.181			N/M	-	140 €
Total existencias						560.000			Diferencia en inventario inmaterial		
Cobertura						43%					

De listado a físico											
Según compañía			Según auditor					Valoración de las diferencias			
Artículo	Ubicación	cantidad	Artículo	Ubicación	Cantidad	Valor unidad	Valor recuento	Diferencia	Valor unidad	Dif x uni	
Artículo 56	Almacén A	21	Artículo 1	Almacén A	21	1	21	0	1	0	
Artículo 57	Almacén A	54	Artículo 2	Almacén A	54	100	5.400	0	100	0	
Artículo 36	Almacén A	23	Artículo 3	Almacén A	23	23	529	0	23	0	
Artículo 45	Almacén A	487	Artículo 4	Almacén A	487	0,5	244	0	0,5	0	
Artículo 88	Almacén A	24	Artículo 5	Almacén A	24	200	4.800	0	200	0	
Total contado						10.994				-	€
Total existencias						560.000					✓
Cobertura						2%					

ANEXO VII

En este anexo se va a trabajar con las áreas de inversiones financieras, efectivo y deudas con entidades de crédito. Pese a que son áreas diferentes, tienen en común que la evidencia de auditoría se obtiene mediante una confirmación por parte del banco, por esto se tratarán juntas.

Existe el riesgo de que exista un banco no reflejado en la contabilidad y por tanto el auditor no sepa de su existencia y no lo circularice, para solucionar esto se pide una confirmación (CIRBE) al Banco de España. En la respuesta el BdE confirma los riesgos que la entidad tiene con todas sus entidades de crédito, es decir, los préstamos, leasing, confirming... De esta forma el auditor puede obtener evidencia suficiente de los pasivos y puesto que el riesgo de los activos es que estén sobrevalorados, el hecho de que se omita algún activo no es un riesgo para la auditoría.

Para realizar las hojas de trabajo hay que crear la sumaria correspondiente, introducir los valores de la circularización (es mejor reunirlos todos en una hoja aparte si son muchos), calcular la diferencia si existe y conciliarla si es posible.

Para simplificar el ejemplo solo se realizará la hoja de trabajo de las inversiones financieras a largo plazo. En el balance se puede ver que solo existen inversiones a largo plazo, así que hay que comprobar que cada inversión tenga un vencimiento superior a un año (se especifica en la contestación del banco). En este caso se supondrá un error para poder trabajar con una corrección más adelante.

La sumaria resultante debe tener este formato:

INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO

Realizado por: AFT

Supervisado por : ABC

Según la contabilidad			Según auditor			
Cuenta	Concepto	Debe	Concepto	Entidad	Importe	Vencimiento
251,1	Inversión 1	50.000	Letras del tesoro	BdE	50.000	02/01/2021
251,2	Inversión 2	35.000	Depósito	Santander	35.000	31/12/2020
251,3	Inversión 3	15.000	Depósito	BBVA	15.000	01/01/2021
251,4	Inversión 4	100.000	Depósito	Ibercaja	100.000	30/06/201x+1
		200.000 €			200.000 €	

Coincide con la cifra de balance

✗ =incorrecto

El vencimiento de la inversión 251,4 es menor a un año, por lo que debe reclasificarse.

La corrección es material, puesto que 100.000 supera la cifra de materialidad.

ANEXO VIII.

En este anexo se va a explicar el procedimiento para auditar el área de clientes y proveedores. Estas áreas están directamente relacionadas con las ventas, compras, pagos y cobros, y como nos indica la NIA 315, estas áreas deben auditarse con pruebas de controles internos y pruebas sustantivas. En este anexo tan solo se realizará la parte de pruebas sustantivas, pero hay que tener en cuenta que en caso de que el control interno de estas áreas sea ineficaz o insuficiente la muestra que habría que seleccionar sería muy alta, o incluso no se podría obtener evidencia suficiente de que el área está libre de incorrecciones materiales.

La prueba consiste con la selección de los clientes/proveedores a los que se va a circularizar, dependiendo del número de estos se pueden seleccionar todos o seleccionar una muestra. Una vez obtenida la selección se prepara una carta en la que se pide a la entidad seleccionada que confirme el saldo y el volumen de transacciones realizado con nuestra entidad auditada. Aunque para esta área en concreto sería suficiente con pedir la confirmación del saldo, al pedir también el volumen realizamos la prueba sustantiva de compras y ventas. En las cartas enviadas a clientes se indica el saldo y volumen que la entidad auditada tiene registrada en su contabilidad, sin embargo, en las de proveedores es habitual no incluir esta información. En las cartas, el autor debe ser la entidad auditada y debe aparecer que envíen las respuestas directamente al auditor para evitar fraudes. Puesto que es habitual que existan diferencias debidas a las últimas operaciones del año, lo óptimo es que el cliente/ proveedor envíe su libro mayor para facilitar la conciliación.

Puesto que el proceso es el mismo para clientes que para acreedores, en adelante el ejemplo desarrollará el caso de clientes.

Una vez recibidas las contestaciones hay que realizar la hoja de trabajo. Hay que crear una sumaria con los clientes seleccionados, apareciendo el saldo y el volumen de cada uno según la contabilidad de la entidad auditada. También se introducirán los datos confirmados por los clientes y se calculará la diferencia entre volúmenes y saldos. Si la diferencia es inmaterial o no hay se da por bueno, si hay diferencias hay que conciliar la diferencia (se hace en una hoja aparte) si no hay contestación hay que realizar un procedimiento alternativo (en otra hoja también).

Conciliar significa explicar la diferencia en el saldo o volumen entre la entidad auditada y el cliente. Puede deberse a un error en alguna de las partes, aunque lo normal suele ser que una contabilice una factura o pago al final del año y la otra parte al principio del año siguiente. Ninguna de las dos partes tiene por que tenerlo mal, ya que si se envían mercancías puede tardar varios días en llegar y la empresa que emite la contabiliza cuando sale la mercancía y la que compra cuando la recibe (hay que tener en cuenta los INCOTERMS¹ en esos casos), en el caso de una transferencia bancaria un cheque también puede tardar varios días en llegar a su destino.

En el caso de que el cliente no conteste, o su contestación sea errónea o incompleta, hay que realizar un procedimiento alternativo para verificar el saldo. Este tipo de prueba sustantiva de detalle otorga menos evidencia de auditoría que la confirmación externa. Consiste en pedir la documentación de las transacciones (facturas) que componen el saldo y el pago posterior para comprobar su veracidad. Hay que comprobar que las facturas que componen el saldo se pagan en el ejercicio siguiente, ya que si se pagaran en el ejercicio auditado no debería aparecer ese saldo. Además hay que comprobar los albaranes de entrega sellados por el cliente o los documentos de transporte para obtener evidencia de que son operaciones reales y no se trata de un fraude.

En el caso de los proveedores es más complicado puesto que el riesgo es que el saldo reflejado en las cuentas anuales sea inferior al real (integridad), es decir, que no se incluyan todas las facturas que se le deben al proveedor. Por esta razón no es suficiente con seleccionar las facturas que componen el saldo (ya que el riesgo es que no estén contabilizadas todas), sino que debería hacerse un estudio más amplio de hechos posteriores, analizando las transacciones del ejercicio siguiente entre ambas partes.

Un ejemplo de las sumarias de las hojas de confirmaciones externas, conciliación y alternativos de clientes serían las siguientes:

¹ INCOTERM es el acrónimo de international commercial terms (términos de comercio internacional), son términos mundialmente aceptados que regulan las condiciones de entrega de las mercancías en una compra-venta internacional, delimitando las responsabilidades de las partes.

Clientes **Circularización**

Realizado por: AFT
Supervisado por: ABC

Según contabilidad					s/ Contestación		Diferencia saldo	Diferencia volumen	tick
Cuenta	Concepto	Contestación	Saldo	Volumen	Saldo	Volumen			
430.25	Automociones SA	✓	125.000	865.000	125.000	865.000	0	0	✓
430.57	Soldadores SL	✓	63.000	235.000	63.000	235.000	0	0	✓
430.86	Carrocería XYZ, SA	✓	78.900	78.900	78.900	78.900	0	0	✓
430.135	Internactional mobile	✓	165.235	1.233.000	165.235	1.233.000	0	0	✓
430.156	GM	✓	100.000	250.000	110.000	260.000	- 10.000	- 10.000	✗
430.483	SEAT automovil	✗	98.500	870.000	-	-	-	-	✗
Total circulacizado			630.635						
Total contestado			532.135	a					
Total clientes			800.000	b					
Cobertura			67%	a/b					

Hay una diferencia significativa en el cliente 430.156 GM de 10.000€ en saldo y volumen y hay que realiza una conciliación. El cliente 430.483 SEAT automovil no ha contestado y hay que realizar un procedimiento alternativo

- ✓ Correcto
- ✗ Incorrecto

Clientes
Conciliación Realizado por: AFT
Supervisado por: ABC

Cliente: 430.156 GM

Saldo confirmado 110.000

Diferencias:

Factura de descuento rappel del ejercicio 201X
Fra. 0001568/1X de importe -10.000 iva incluido

$$\begin{array}{r} - 10.000 \\ \hline 100.000 \end{array}$$

Saldo contabilidad

En este caso la diferencia se produce debido a que el cliente no ha contabilizado un rappel generado en el 201X.

Creado por: AFT
Realizado por: AFT
Supervisado por: ABC

Cliente: 430.483 SEAT automovil

Composición del saldo a 31-12-201X

concepto	fecha	Vencimiento	importe
Factura 85	30/10/201X	30/03/201X+1	20.500
Factura 86	30/11/201X	30/03/201X+1	38.000
Factura 87	30/12/201X	30/03/201X+1	15.000
Factura 88	31/12/201X	30/03/201X+1	25.000
		Saldo	98.500

Dado que el saldo lo componen tan solo 4 facturas se seleccionan todas ellas.

El vencimiento de estas facturas es el ejercicio siguiente, por lo que es correcta su inclusión en el saldo

Si la fecha de ejecución del trabajo es posterior a la fecha de cobro también hay que ver los documentos de cobro

ANEXO IX.

En el presente anexo se adjunta un informe de opinión modificada concluyendo con la simulación de auditoría que se ha llevado a cabo en los anexos anteriores.

En el ANEXO VII, donde se explicaba el área de inversiones financieras, se puso un ejemplo de una inversión financiera que tenía un problema en su presentación, ya que en el balance aparecía en el activo no corriente y dado su vencimiento debería aparecer en el activo corriente. El importe de esta inversión es de 100.000€, que supera ampliamente la cifra de materialidad global para los estados financieros, por lo que es material individualmente.

Vamos a suponer que esta es la única incorrección encontrada y que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que no hay incorrecciones materiales en las cuentas anuales, a excepción de la mencionada.

Dado que se trata de un error material pero no generalizado, la NIA 705 nos indica que la opinión debe ser con salvedades.

Deben describirse y cuantificarse las incorrecciones detectadas. En este caso se trata de una incorrección en el área de inversiones financieras a largo plazo en el activo del balance por un importe de 100.000€ que deben reclasificarse al corto plazo. El efecto sobre las cuentas anuales es que el activo no corriente está sobrevalorado en 100.000€ y el activo corriente infravalorado en esa misma cantidad, no viéndose afectado el resultado.

A la hora de redactar el informe hay que recordar los puntos que deben figurar en el informe de acuerdo a la NIA 700, teniendo en cuenta las modificaciones de la NIA 705 al tratarse de una opinión modificada.

Los puntos que deben aparecer son los siguientes:

1- Título	2- Destinatario
3- Apartado introductorio	4- Responsabilidad de la dirección en relación a los EIFF
5- Responsabilidad del auditor	6- Fundamento de la opinión
7- Opinión	8- Otras responsabilidades de información
9- Firma del auditor	10- Fecha del informe y dirección.

En la siguiente página puede verse un ejemplo de informe de auditoría completo:

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los accionistas de Empresa ficticia, S.A.:

Informe sobre las cuentas anuales

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la sociedad “Empresa ficticia, S.A.”, que comprenden el balance a 31 de diciembre de 201X, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales.

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de Empresa ficticia, S.A., de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la nota 1 de la memoria adjunta, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del auditor.

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la auditoría de cuentas vigente en España. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales. Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección

material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto.

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

Fundamento de la opinión con salvedades.

En el balance de la sociedad figuran inversiones financieras a largo plazo por un importe de 200.000€. De acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables deben figurar en el largo plazo aquellas inversiones cuyo vencimiento es superior a un año, por lo que deberían reclasificarse al activo corriente inversiones financieras por un importe de 100.000€. En consecuencia el activo no corriente está sobrevalorado en 100.000€ y el activo corriente infravalorado en la misma cuantía, no viéndose afectado el resultado del ejercicio.

Opinión con salvedades.

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad Empresa ficticia, S.A. a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

El informe de gestión adjunto del ejercicio 201X contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 201X. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "J. de la Torre", is written over a stylized drawing of a brain. The brain is depicted with a rounded top and a textured, wrinkled surface. A thin, wavy line extends from the bottom right of the brain drawing, pointing downwards and to the right.

Zaragoza, 20 de junio de 201X+1

Dirección: Valle de Broto nº 1, Zaragoza, España

Nº Registro ROAC: 123456789

BIBLIOGRAFÍA

- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Reglamento de Auditoría de Cuentas.
- Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- NIA-ES 315 “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno”.
- NIA-ES 300 “Planificación de la auditoría de los estados financieros”.
- NIA-ES 210”Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”.
- Guía de actuación nº 38 del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, “Guía de actuación sobre importancia relativa o materialidad”.
- NIA-ES 330 “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”.
- NIA-ES 450 “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”
- NIA-ES 500 “Evidencia de auditoría”
- NIA-ES 501 “Evidencia de auditoría- Consideraciones específicas para determinadas áreas”.
- NIA-ES 505 “Confirmaciones externas”.
- NIA-ES 560 “Hechos posteriores al cierre”.
- NIA-ES 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor”.
- NIA-ES 700 “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”.
- NIA-ES 705 “Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente”
- NIA-ES 706 “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente”.