



Universidad
Zaragoza

Facultad de Economía y Empresa

Máster Universitario de Auditoría

Trabajo Fin de Máster

Proceso de una Auditoría

Autor:

Leticia del Río Alcalde

Directores:

D. Vicente Condor López

D. Javier Castillo Eguizábal

Zaragoza, 2015

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	.3
1.- OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS.....	4
2.- OBLIGACIÓN DE AUDITAR LAS CUENTAS ANUALES.....	4
FASE PRELIMINAR.....	5
3.- NOMBRAMIENTO DE AUDITOR / CARTA DE ENCARGO.....	5
FASE DE PLANIFICACIÓN	7
4.- FACTORES QUE INFLUYEN EN LA PLANIFICACIÓN	7
- CIFRA DE IMPORTANCIA RELATIVA.....	8
5.- PLAN DE AUDITORÍA.....	10
-CASO PRÁCTICO.....	11
-IDENTIFICACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO	11
6.- EJECUCIÓN DEL TRABAJO.....	13
- PRUEBAS DE CONTROL.....	14
- PRUEBAS SUSTANTIVAS.....	15
- CASO PRÁCTICO.....	17
- ÁREA DE EXISTENCIAS.....	18
- ÁREA DE VENTAS.....	20
- ÁREA DE INMOVILIZADO.....	20
- ÁREA DE COMPRA-VENTAS.....	21
- CONCLUSIONES TRAS ANALIZAR LAS ÁREAS.....	22
7.- CARTA DE MANIFESTACIONES.....	23
8.- EMISIÓN DEL INFORME.....	24
9.- CONCLUSIONES.....	25
OTROS TRABAJOS REQUERIDOS POR LA LEGISLACIÓN MERCANTIL A LOS AUDITORES, DISTINTOS DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS.....	27
ANEXOS.....	32
BIBLIOGRAFÍA.....	38

INTRODUCCIÓN:

En el trabajo que a continuación se expone, queda reflejado el proceso de auditoría de cuentas anuales, en el que el auditor de cuentas tiene como objetivo emitir un informe concluyendo si las cuentas anuales de la entidad reflejan o no la imagen fiel de la situación financiera, del patrimonio y de los resultados obtenidos por la entidad de acuerdo al marco normativo vigente.

El trabajo se estructura en dos bloques: en primer lugar, el proceso de auditoría y a continuación, otros trabajos requeridos por la legislación mercantil a los auditores, distintos de la auditoría de cuentas anuales.

Comenzaremos abordando el tema del proceso de auditoría, explicando inicialmente la obligación de la empresa a llevar a cabo una auditoría en sus cuentas anuales, pasando a la elección del auditor encargado de llevar a cabo el proceso y observando cómo planifica el encargo haciendo hincapié en las diferentes áreas de la empresa, para concluir con la emisión del informe de auditoría.

Para entender con mayor facilidad dicho proceso, se tomará como ejemplo la empresa hortofrutícola XYZ.

El segundo bloque trata sobre otros trabajos del auditor distintos de la auditoría de cuentas, para ello, se hace referencia a diferentes guías de actuación instauradas por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

1.- OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS.

Aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros es objetivo de una auditoría de cuentas, tal y como lo determina la NIA-ES 200 *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*. El auditor de cuentas (en adelante se le denominará “auditor”) es el encargado de comprobar si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la situación financiera, del patrimonio y de los resultados obtenidos por la sociedad de acuerdo al marco normativo vigente. El resultado del análisis será la emisión de un informe de auditoría de cuentas en el que el auditor cuente con la seguridad de que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error, y que le permitan expresar una opinión sobre si los estados financieros de la sociedad están o no elaborados de acuerdo a un marco de información financiera. Por ello, en el informe de auditoría vendrán detalladas las infracciones a la normativa encontradas en las cuentas anuales y en el informe de gestión elaborado por la sociedad, además se pondrán de manifiesto, los hechos que pongan en riesgo la situación financiera y que distorsionen la imagen fiel de la empresa. La fecha para la emisión del informe vendrá determinada por el art.270 de la Ley de Sociedades de Capital, siendo el plazo mínimo de un mes a partir de que los administradores formulen las cuentas anuales.

2.- OBLIGACIÓN DE AUDITAR LAS CUENTAS ANUALES.

Todas las sociedades no están obligadas a llevar a cabo auditoría de sus cuentas anuales, la Ley de sociedades de Capital en su art.263 marca los requisitos para llevar a cabo o no dicho proceso. Los límites establecidos son los siguientes:

- Activo no superior a 2.850.000 €.
- Cifra de negocios inferior a 5.700.000 €
- Número de trabajadores inferior a 50.

Establecidos dichos límites, existe la obligación de auditar cuentas anuales cuando se superen dos de los tres límites anteriores durante dos años consecutivos. Esta obligación cesa cuando durante dos años consecutivos dejan de superarse.

En el primer ejercicio desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades no están obligadas a auditarse si reúnen al cierre de ese ejercicio al menos dos de los tres requisitos antes mencionados.

Antes de la publicación de la Ley 14/2013, de 27 de Septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internalización, las sociedades que cumplieran con los requisitos para presentar balance de situación abreviado según el art. 257 de la LSC, quedaban exentas de llevar a cabo auditoría de cuentas. Sin embargo, en la ley antes mencionada se implantaron nuevos límites para poder presentar balances de situación abreviados. En el BOICAC 96 publicado en diciembre de 2013 el ICAC señala que los límites que se deben superar para que

una empresa tenga la obligación de realizar auditoría de cuentas vienen reflejados en el artículo 263 LSC, los límites para someterse a auditoría de cuentas anuales siguen siendo los mismos.

Una vez establecidos los límites que marcan la obligación de ser sometida a auditoría de cuentas o no una sociedad, utilizaremos los datos de una empresa para llevar a cabo el proceso de auditoría.

La Sociedad XYZ dedicada de la comercialización de productos frutícolas cuenta con 30 empleados encargados del envasado de la fruta y posteriormente de su venta.

A finales del ejercicio 2014 el balance de situación, cuenta de resultados, ECPN y EFE son los siguientes: ver anexo 1

De acuerdo con el art. 263 de la Ley de Sociedades de Capital, la Sociedad XYZ quedará obligada a realizar auditoría de cuentas ya que supera dos de los tres criterios marcados para llevar a cabo una auditoría de cuentas durante dos ejercicios consecutivos. El número de trabajadores es inferior al mínimo marcado, sin embargo, la cifra de negocio de ambos ejercicios es superior a los límites fijados por la legislación vigente, 9.116.207,82 € en 2013 y 9.363.878,64 € en 2014. Por otro lado, el total de las partidas de activo es de 7.057.490,97€ en 2013 y aunque en 2014 desciende notablemente hasta llegar 5.672.147,90€, sigue superando el límite establecido por la legislación.

FASE PRELIMINAR

3.- NOMBRAMIENTO DE AUDITOR / CARTA DE ENCARGO.

Una vez establecida la obligación de la sociedad para auditar sus cuentas, se pasará a la designación del auditor, tal y como lo establece la Norma Internacional de Auditoría 210 *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*. Puede existir la posibilidad de que una empresa a pesar de no estar obligada a llevar a cabo auditoría en sus cuentas según los criterios marcados, decida realizar una auditoría de cuentas de manera voluntaria.

La designación del auditor generalmente es voluntaria siendo la Junta general de accionista la encargada de nombrar al auditor. Ésta deberá nombrarlo en un plazo inferior al cierre del ejercicio a auditar y será válido para un período entre tres y nueve años desde el primer ejercicio a auditar. Este plazo puede ser prorrogable para tres años más desde la finalización del período inicial. Dicho nombramiento tendrá la obligación de ser inscrito en el Registro Mercantil. En el caso de que la sociedad no lo nombre antes de finalizar el ejercicio o sea el auditor quien renuncie al cargo, se procederá al nombramiento forzoso en el que los administradores o cualquier accionista o en el caso de una Sociedad Anónima, el comisario del

Sindicato de Obligacionistas, solicitarán al juez o al registrador mercantil el nombramiento de la persona encargada de llevar a cabo la auditoría de cuentas.

Para la aceptación del encargo de auditoría de cuentas, debe existir una comprensión común del encargo por parte del auditor y de la dirección acerca de los términos del trabajo a realizar, es decir, la Dirección asumirá su responsabilidad de preparar las cuentas anuales conforme al marco de información financiera aplicable, un adecuado control interno necesario para elaborar las CCAA libres de incorrección material, debidas a fraude o error y deberá proporcionar al auditor todo tipo de información y el acceso al personal que crea conveniente para la realización del trabajo. Si estas condiciones se dan, el auditor aceptará el trabajo, por el contrario sólo será aceptado en el caso de que éste esté obligado por disposiciones legales o reglamentarias. Tampoco se aceptará el encargo si hay imposición de una limitación al alcance al trabajo del auditor que le llevaría a denegar su opinión.

Aceptado el encargo, el auditor acordará los términos con la dirección o con los responsables de gobierno de la sociedad y los dejarán escritos en la carta de encargo. Ésta debe incluir el objetivo y el alcance de la auditoría de las cuentas anuales, la responsabilidad tanto de la Dirección como del auditor, el marco normativo de información financiera aplicable para la elaboración de los estados financieros, así como una referencia al contenido y estructura del informe a emitir especificando que pueden ocurrir ciertos hechos que modifiquen estas características contenido y la estructura.

Otros aspectos que se pueden incluir en la carta de encargo serían la expectativas de que la dirección proporcione manifestaciones escritas, los acuerdos relativos a la participación de otros auditores y expertos, así como la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad, la base sobre la que se calculan los honorarios y cualquier posible acuerdo de facturación, cualquier limitación que exista de la responsabilidad del auditor, cualquier obligación de facilitar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

Estos términos sólo se podrán modificar si existe una justificación razonable para ello. Toda modificación que se realice en la carta de encargo deberá realizarse por escrito.

Al comienzo del encargo de auditoría de cuentas se evaluarán si se han aplicado correctamente los procedimientos en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y el encargo de auditoría, NIA-ES 220 *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, manteniendo en todo momento los requerimientos de ética adecuados y en especial los relacionados con la independencia. Cuando se trate del primer año de auditoría de cuentas para el auditor, pero no para la empresa, el auditor deberá ponerse en contacto con el auditor predecesor para revisar los papeles de trabajo y observar si en los ejercicios anteriores el cumplimiento de los requerimientos de ética han sido los correctos.

Como se ha señalado la NIA 210 es la encargada de marcar los términos a tener en cuenta para un encargo de auditoría. Para ayudar en la comprensión de la normativa de auditoría, las distintas corporaciones profesionales elaboran guías de actuación para sus colegiados, en las que establecen criterios técnicos y pautas que aconsejan seguir para dar cumplimiento a dicha normativa (*en definitiva, las guías “no son ley”, sólo directrices o consejos*), incluyendo en estas guías cláusulas que consideran importantes, así como modelos completos de cartas de

encargo. Una de ellas sería la Guía de actuación 36, <<Guía de actuación sobre cartas de encargo>>, publicada por el Instituto Censores Jurados de Cuentas de España. Según dicha guía el contrato de auditoría de cuentas anuales debe recoger por escrito aspectos como la identificación de las cuentas anuales, el período de contratación, los honorarios, finalidad del encargo y plazo de entrega del informe. También señala que para poder llevarse a cabo un contrato de auditoría, el auditor de cuentas deberá estar inscrito como sociedad de auditoría en el Registro Oficial de auditores de cuentas de España.

En la redacción de la carta de encargo además de incluir los aspectos anteriores, es conveniente, según dicha Guía, incluir cláusulas relacionadas con los riesgos laborales referidas tanto a la protección de datos como a la responsabilidad de una buena coordinación empresarial. Otra de las cláusulas a incluir podría ser la comunicación por correo electrónico, señalando la peligrosidad que esto conlleva a la hora de garantizar un secreto de las comunicaciones, dando importancia a la confidencialidad entre las partes contratantes.

FASE DE PLANIFICACIÓN

4.- FACTORES QUE INFLUYEN EN LA PLANIFICACIÓN.

Tras acordar los términos, el auditor será el responsable de diseñar una estrategia global de auditoría que permita dar respuesta a los diferentes riesgos evaluados, lo que supone la necesidad de orientar, por parte del auditor, correctamente su trabajo hacia una adecuada gestión de riesgos y de desarrollar un plan con el objetivo de realizar su trabajo lo más eficaz posible, dependiendo de la dimensión y la complejidad de la entidad, sus experiencias previas y los cambios que se produzcan mientras la elaboración del encargo, tal y como lo determina la NIA-ES 300 *Planificación de la auditoría de estos financieros*. La planificación es un proceso continuo y repetitivo que puede comenzar al finalizar la auditoría del ejercicio anterior y extenderse durante la duración de todo el encargo. Esta eficacia y eficiencia será más relevante si en dicho proceso intervienen otros miembros claves del equipo del encargo y el socio del encargo, ya que su experiencia y conocimientos sobre la entidad serán utilizados para llevar a cabo dicha planificación.

También se cree conveniente estudiar la participación de expertos externos y el marco normativo seguido en la entidad objeto de auditoría.

Un proceso de planificación correcto ayudará al auditor a prestar mayor atención a las áreas con mayor riesgo de presentar incorrecciones materiales debidas a fraude o error, identificar y resolver los problemas lo más rápido posible sabiendo asignar para cada riesgo el miembro del equipo más adecuado. Facilitará además, la supervisión del equipo de encargo y aumentará la coordinación entre ellos.

También mostrará atención a aspectos como la importancia relativa, recogida en la NIA-ES 320 *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, la identificación preliminar de áreas propensas a incorrecciones materiales, el control interno de auditorías anteriores, cambios en las tecnologías de la información, cambios de los miembros

de trabajo claves o cambios en la normativa contable. Las actividades preliminares del encargo le permitirán al auditor identificar y evaluar con mayor precisión los hechos que pueden afectar de manera negativa a su trabajo.

Deberá tener presente en todo momento aspectos como el marco de información financiera que debe aplicar así como requerimientos de información financiera obligatorios para el sector en el que se encuentra operando, la utilización de auditorías de ejercicios anteriores, la necesidad o no de que expertos externos deban intervenir en la auditoría. En la planificación habrá que determinar cuáles serán nuestros niveles de materialidad a la hora de llevar a cabo el trabajo.

Además de lo ya citado, habrá que determinar los recursos a aplicar a cada área de auditoría, por ejemplo, qué personal del equipo va destinado a cada área de trabajo, la cantidad de cada uno de ellos, el momento de empleo así como su supervisión. Esta información quedará recogida en memorándums resumiendo las decisiones claves relacionadas con el objetivo global y la ejecución de la auditoría en el momento determinado.

Como se ha señalado en el apartado 2, utilizaremos el caso de una empresa hortofrutícola para llevar a cabo y entender de manera más fácil el proceso de auditoría de cuentas.

Se trata de una empresa encargada de la venta de frutas, que compite en el mercado con dos líneas de negocio diferentes, por un lado la venta a granel a consumidores directos y por otro lado la venta envasada a grandes superficies. Ella es la empresa matriz dentro de un grupo de empresas, en el que existe otra dueña de las tierras de cultivo y por tanto encargada de la producción, y otra empresa encargada del transporte. Este factor de operaciones vinculadas es un área de riesgo a destacar dentro de la empresa, ya que podía provocar que los precios al público no fuesen los mismos que para las partes asociadas.

- CIFRA DE IMPORTANCIA RELATIVA

En esta estrategia el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. La NIA-ES 320 recoge la responsabilidad del auditor para aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros, refiriéndose como importancia relativa a aquellas incorrecciones consideradas como materiales que influyan razonablemente a las decisiones económicas que los agentes pueden tomar basándose en los estados financieros de la entidad a auditar. Sin embargo, la NIA-ES 450 *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, informa sobre el modo de aplicar dicho concepto para evaluar el impacto de las incorrecciones materiales sobre la auditoría o incorrecciones no corregidas, durante el proceso, en los estados financieros. Durante el proceso de la auditoría, cuando el auditor identifique una incorrección deberá ir acumulándolas exceptuando las que son claramente insignificantes. Una vez identificadas tendrá que evaluar si es necesario una revisión de su estrategia global y el plan de auditoría. Una vez acumuladas se comunicará oportunamente y al nivel que corresponda de la dirección las incorrecciones detectadas. La dirección es la encargada de

decidir si las corrige o no, en el caso de que no lleve a cabo la corrección, el auditor deberá evaluar el impacto que tienen en los estados financieros y determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Una vez identificadas las incorrecciones materiales el auditor deberá comunicarlas al responsable de Gobierno solicitando su corrección. Todo este proceso deberá quedar documentado en los papeles de trabajo.

El auditor según la NIA-ES 320, determinará la importancia relativa según su juicio profesional y por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros, suponiendo en todo momento que dichos usuarios tienen un conocimiento de la actividad empresarial, entienden que para preparar, presentar y auditar los estados financieros hay que tener en cuenta niveles de importancia relativa, asumen la incertidumbre de hechos futuros y de procedimientos de estimaciones y por supuesto, toman decisiones basándose en la información recogida en los estados financieros. Se debe determinar y documentar la materialidad para los estados financieros en su conjunto así como para la ejecución de su trabajo, esta materialidad debe estar por debajo de la calculada para los estados financieros en su conjunto para reducir 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.

El nivel de importancia relativa conjunta, normalmente, se calcula aplicando un porcentaje sobre una referencia elegida. Estas referencias suelen determinarse dependiendo de los elementos de los estados financieros (activo, pasivos...), partidas relevantes (ingresos, beneficios...), naturaleza y entorno sectorial de la empresa, la estructura de la entidad y la forma de financiación.

Una tabla orientativa de estos porcentajes puede ser la siguiente, obtenida de la Guía de Actuación 38 publicada en Diciembre 2014 por el ICJCE:

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

En nuestro caso al tratarse de una empresa con beneficios normales, calcularemos el importe de importancia relativa aplicando el 5%-10% sobre el resultado de operaciones continuadas antes de impuestos. En el informe de auditoría vendrán recogidas aquellas incorrecciones que superen dicho valor y servirán para emitir una opinión u otra.

5.- PLAN DE AUDITORÍA.

Una vez establecida la estrategia global, el auditor realizará el plan de auditoría para tratar las cuestiones identificadas en dicha estrategia, documentándola en programas de auditoría estándar o listados de comprobaciones. El plan se basa fundamentalmente en dos NIAs, la NIA-ES 315 *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno* y la NIA-ES 330 *Repuestas del auditor a los riesgos valorados*. La primera de ellas, marca la responsabilidad que tiene el auditor para detectar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones sobre saldos contables, los tipos de transacciones e información relevante basándose en el conocimiento de la entidad y de su entorno con el fin de implantar respuestas correctas ante ellos, incluido su control interno. Para ello, deberá realizar procedimientos analíticos, inspecciones e indagaciones ante la dirección.

Según la NIA-ES 315, existen ciertos riesgos para los que por sí solos los procedimientos de detalle no proporcionan evidencia adecuada y suficiente de auditoría. En estos casos, es necesario plantear un enfoque diferente basado en la evaluación de la idoneidad y bondad de los procedimientos de control internos existentes en la empresa. El grado de bondad de los procedimientos de control dependerá de la correcta identificación de los controles clave a probar, del momento y extensión de las pruebas de control, del nivel de precisión de las pruebas diseñadas y de la aplicación adecuada de técnicas de selección estadísticas de las poblaciones a auditar y en su caso la extrapolación de los errores.

La NIA-ES 330 sin embargo, marca la responsabilidad que tiene el auditor de dar respuesta a los riesgos de incorrecciones materiales encontrados y valorados según la anterior NIA.

El plan de auditoría recoge la naturaleza, el momento y extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, detallando las indagaciones realizadas ante la dirección y ante otras personas responsables del gobierno o personal de auditoría interna, determinando los procedimientos de inspección llevados a cabo, deberá detallar los procedimientos analíticos y las variaciones surgidas en la revisión de cada área explicando los motivos que han llevado a cabo dichos cambios. Quedarán descritos también los riesgos de incorrección material encontrados en los estados financieros, identificando su nivel por áreas y su evaluación. Además de ello, dicho plan recogerá la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría planificados posteriormente relativos a las afirmaciones, clasificando el enfoque sobre las transacciones dependiendo del nivel de riesgo determinado. Por último incluirá otros procedimientos planificados cuya realización se requiere para que el encargo se realice de acuerdo a lo establecido en las NIAs. Estos procesos

desembocan en la confección de un programa de trabajo donde figurarán las diferentes áreas de auditoría, los objetivos y los diferentes procedimientos de auditoría a realizar.

Si en un momento dado se producen cambios en las condiciones de trabajo o aparecen hechos imprevistos, dándose el caso por ejemplo de que una prueba de control contradiga a una de procedimientos sustantivos, el auditor podrá realizar cambios en su estrategia y en su plan de auditoría.

- **CASO PRÁCTICO.**

Centrándonos en la empresa frutícola, el auditor sabe que se trata de una empresa encargada de la recolecta y envasado de frutas con hueso, con dos líneas de negocio. Sus estados financieros se formulan basándose en el Plan General Contable.

El auditor ha analizado el informe de auditoría de cuentas de ejercicios anteriores, encontrando salvedades en el área de ventas lo que supondrá hacer hincapié para comprobar si la salvedad persiste.

El auditor encargado de auditar los estados financieros de la empresa XYZ no necesitará la ayuda de expertos independientes. Esto se debe a que la valoración de las existencias no es compleja, puesto que cuenta con precios de referencia del sector y el producto no experimenta transformación (no se le incorpora valor añadido de servicios adicionales). En el área de inmovilizado, tampoco se plantean problemas de valoración, ya que cuenta con maquinaria industrial de la que también tiene precios de referencia y facturas. No son instalaciones complejas que se hayan hecho a medida ni que la propia empresa haya realizado trabajos para su inmovilizado.

- **IDENTIFICACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA Y CONTROL INTERNO.**

Planificado el encargo de auditoría a llevar a cabo, el auditor comenzará evaluando los riesgos de la entidad, para ello, analizará la situación económica y financiera de la empresa, estudiando su rentabilidad económica, rentabilidad financiera, sus ratios de solvencia, liquidez, endeudamiento, fondo de maniobra...

Una vez conocida la situación de la entidad, el auditor valorará el riesgo del negocio evaluando la entidad y su entorno y el riesgo de control interno con el fin de determinar si las aserciones referidas a los estados contables son adecuadas e íntegras. Deberá obtener conocimiento del sistema de información utilizado por la empresa relevante para la información financiera como son los ciclos de transacciones (clientes-ventas, proveedores-compras, tesorería), los procedimientos informáticos mediante los que se registran y se trasladan a los estados contables dichas transacciones o el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados contables.

El auditor intentará en todo momento que no se produzca un riesgo de auditoría. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección:

$$RA=RIM \ (RI+RC)+RD \ (RPAS+RVD)$$

- Riesgo de incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría.
 - o Riesgo inherente: susceptibilidad de una aserción sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
 - o Riesgo de control: riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable y otro tipo de información, y que pudiera ser material, no sea detectada o prevenida y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad.
- Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría no detecten la existencia de una incorrección sobre una aserción que podría ser material.

El riesgo de detección será el único riesgo que el auditor puede controlar, los recogidos dentro del riesgo de incorrección material, sólo serán evaluados por éste.

El auditor se referirá a aserciones de los estados financieros, de acuerdo con la NIA-ES 315 a:

- Integridad: inexistencia de activos o pasivos que deban estar recogidos en los estados financieros y no estén
- Existencia: un activo, pasivo o transacción existen realmente en una fecha a la que es referida los estados
- Exactitud: la cantidad, fecha, precio... son los que deberían haberse registrado.
- Valoración: activos y pasivos registrados por su valor correcto
- Obligaciones y derechos: la empresa tiene los derechos sobre los activos que figuran y obligaciones sobre sus pasivos
- Desglose y presentación: la información viene descrita tal y como se propone en las políticas contables.

Tras analizar la entidad y su entorno, el auditor según la NIA-ES 315 deberá identificar y valorar los riesgos de incorrección material identificados en dicho análisis, para ello deberá centrarse en su sistema de control interno, con el fin de detectar y evaluar los riesgos de incorrecciones materiales debidos a error o a fraude a nivel de aserción y estados financieros. Se define el control interno como aquel proceso diseñado por el consejo de administración, dirección y otros empleados para asegurar que la información financiera es fiable, que las operaciones llevadas a cabo son efectivas y eficientes siempre respetando el marco normativo vigente.

La dirección de la empresa reconoce en todo momento su responsabilidad en la existencia e implantación de procedimientos de control interno que aseguren que los estados financieros estén libres de incorrecciones debidas a fraudes o error. La existencia de incorrecciones por fraude puede ser debida a la manipulación, falsificación o alteración de los registros contables,

omisión intencionada de transacciones, registro de asientos ficticios en el libro diario o aplicación intencionadamente errónea de principios contables.

Un diseño correcto de sistemas de control interno reduce, aunque no elimina, la probabilidad de riesgo de fraude como riesgo de error. Por muy eficaz que sea un sistema de control interno, sólo podrá proporcionar seguridad del cumplimiento de los objetivos de información financiera, ya que el factor humano puede hacer que éste no funcione del todo correctamente.

En caso contrario, la ausencia de actividades de control puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente lo que hará que el auditor exprese una opinión modificada.

Para evaluar el control interno de la entidad, el auditor deberá identificar las cuentas contables, determinar la materialidad, realizar procedimientos generales y analíticos de planificación, determinar la intervención de especialistas, controles a nivel de entidad... Una de las acciones a realizar podrá ser un test de eficacia operativa, cuando se trate de un control que ha sido diseñado correctamente para prevenir y detectar un error sobre una aserción

Dicha evaluación del control interno se llevará a cabo en dos fases: En la primera de ella, se realizará una revisión preliminar del sistema de control con el fin de conocer el proceso y los métodos implantados por la empresa. En la segunda fase, se realizarán pruebas de cumplimiento con el fin de evaluar la efectividad de los procedimientos instaurados.

Una vez analizado el sistema de control interno de la empresa, el auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es un riesgo significativo, lo que supondrá la necesidad de obtener conocimiento de los controles de la entidad para el mismo. El auditor determinará que es significativo cuando se trate de un riesgo de fraude, esté relacionado con acontecimientos recientes económicos o contables, afecte a transacciones con partes vinculadas o afecte a transacciones ajenas al curso normal del negocio de la entidad.

Las NIAS denominan control a nivel de entidad al entorno de control (directrices de una organización influyendo en la conciencia de los empleados para tener en cuenta en todo momento factores como la integridad y valores éticos); valoración de riesgo (identificación de la probabilidad de que se produzca riesgo, la forma de responder ante ellos y comunicarlos a los responsables del gobierno); actividades de control (procedimientos que garantizan que la dirección de la entidad lleva a cabo las medidas convenientes para disminuir los riesgos); información, comunicación y su posterior supervisión.

6.- EJECUCIÓN DEL TRABAJO.

La NIA-ES 500 *Evidencia de auditoría*, describe la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría con los cuales obtener evidencia suficiente y adecuada para poder determinar conclusiones en las cuales basar su opinión. Para obtener dicha evidencia, las NIAS 315 y 330 explican que hay que llevar a cabo procedimientos de

valoración del riesgo y procedimientos de auditoría posteriores mediante pruebas de control y procedimientos sustantivos.

Algunos de los procedimientos que el auditor puede utilizar son la inspección de registros y documentos, la observación de procesos aplicados por otras personas, confirmación externa, la comprobación de cálculos de los que dispone, procedimientos analíticos e indagación de información a través de terceros.

- **PRUEBAS DE CONTROL.**

Las pruebas de control son la implantación de procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia sobre la efectividad del diseño, implementación y efectividad operativa de las tareas que forman parte del control interno. Estas pruebas consisten en una mezcla de indagación, observación e inspección de documentos. Tienen como ventaja lograr una mayor eficiencia con un adecuado control de los riesgos, dar un mayor valor añadido, mantener relaciones fluidas y constantes con el cliente gracias a una mejora de la información y conocimiento del cliente y permiten extender el trabajo del auditor a lo largo de todo el año.

El auditor deberá revisar la implantación de control interno cuando considere que es más efectivo testear la efectividad operativa sobre determinadas aserciones de la cuenta significativa y verificará si dicha cuenta está asociada con un riesgo inherente significativo de error o con un riesgo de fraude a nivel de afirmación. Estará obligado a evaluar el diseño de los controles y determinar si son implementados con la realización de procedimientos complementarios a la indagación con el personal de la entidad para comprobar que son efectivos a la hora de detectar y corregir riesgos a nivel de aserción.

Estas pruebas de control se realizan a través de preguntas al personal de la empresa sobre cómo opera el control, la observación de la aplicación de un determinando control, preguntas corroborativas, evaluando el grado de conocimiento general del personal sobre el control interno.

En el caso de las PYMES, la NIA-ES 265 *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, señala que existirán determinados tipos de procedimientos de control que resulten innecesarios ya que al tratarse de una plantilla de trabajadores reducida, la dirección aplica directamente controles en algunos aspectos como la aprobación de compras importantes. Este factor dificulta en gran medida la evidencia de auditoría, aumentando el riesgo de control. El auditor deberá realizar indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad para comprobar que se llevan a cabo procedimientos adecuados ante el riesgo, para ello, tendrá en cuenta que se cumplen los siguientes requisitos relativos al control interno:

- Evaluación de la organización de la empresa, permitiendo al auditor conocer a los trabajadores y las operaciones llevadas a cabo.
- Análisis del entorno de control y actividades llevadas a cabo por la empresa.
- Evaluación de los controles clave sobre los que poder basar las pruebas de control interno diseñadas.

- Evaluación del grado de operatividad de los procedimientos diseñados.

Una de las pruebas que el auditor puede llevar a cabo será las pruebas de test de eficacia operativa. Estas pruebas se podrán realizar únicamente sobre aquellos controles que han sido clasificados como correctamente diseñados para prevenir o detectar un error significativo sobre una afirmación, teniendo en cuenta la naturaleza del testeo, el momento y el tamaño de la muestra del testeo. Si los controles son efectivos, el auditor confiará en ellos y reducirá las pruebas sustantivas a llevar a cabo. Por el contrario si no son efectivos, aumentará la extensión de las pruebas sustantivas para obtener la evidencia suficiente y apropiada. Un sistema de control interno será efectivo, según la NIA 265, cuando facilite una seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos de la entidad, es decir, la información financiera es fiable, las operaciones son efectivas y eficientes y cumple en todo momento el marco normativo vigente.

El auditor podrá encontrarse deficiencias en el control interno, definiendo deficiencia como incumplimiento en un principio o componente relevante que tiene el potencial de afectar de forma adversa a la capacidad de la entidad de alcanzar sus objetivos, que comunicará por escrito y oportunamente a los responsables de gobierno de la entidad, al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección o al comité de auditoría.

El auditor determinará que la empresa cuenta con un sistema de control interno deficiente cuando:

- El sistema implantado no prevea, detecte o corrija oportunamente los estados contables.
- No exista un adecuado control que permita detectar y corregir las incorrecciones de los estados contables.

- **PRUEBAS SUSTANTIVAS.**

El auditor tendrá que tener en cuenta la información que va a utilizar como evidencia, determinando si es fiable y relevante con la ayuda de las pautas marcadas en la NIA 505 *Confirmaciones externas*. Dicha NIA trata del empleo de procedimientos de confirmación externa como medio para obtener la evidencia más fiable y relevante, para ello deberá determinar la información que hay que confirmar y seleccionar de forma adecuada la parte confirmante. La confirmación externa podrá ser mediante confirmación positiva, en la cual el confirmante tendrá que indicar si está de acuerdo o no con la información emitida por el auditor, también lo podrá solicitar mediante confirmación negativa en la que únicamente se contestará en caso de no estar de acuerdo y por último mediante confirmación externa en la que la respuesta será emitida al auditor directamente.

Puede darse el caso en el que la dirección de la empresa no permita que el auditor envíe solicitudes de confirmación, lo que hará que el auditor deba indagar sobre la validez de los motivos dados y si las implicaciones que el ocultar esta información supone sobre la valoración

de riesgo de incorrección material son altas, deberá aplicar procedimientos de auditoría alternativos.

Uno de los procedimientos a llevar a cabo por el auditor en una fecha cercana a la finalización de la auditoría de cuentas para alcanzar una conclusión sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que dispone de la entidad mediante comparaciones con períodos anteriores, cifras previstas, expectativas del auditor o mediante relaciones entre elementos de información financiera que se espera que sigan pautas predecibles como el margen bruto, costes salariales o número de empleados, sería los procedimientos analíticos. Existen tres tipos de procedimientos analíticos dependiendo de la finalidad, procedimientos analíticos de valoración de riesgo, recogidos en la NIA 315, procedimientos analíticos sustantivos, NIA-ES 520 *Procedimientos analíticos* y procedimientos analíticos de supervisión, NIA 520.

El primer tipo de procedimientos, propone una revisión analítica en la etapa de planificación ayudando a identificar aspectos que el auditor desconocida como la existencia de transacciones, relaciones inesperadas, ratios y tendencias que puedan tener implicación en la auditoría de cuentas. Además de ello, facilita la valoración de riesgos de incorrección material ayudando a la implementación de respuestas. Algun ejemplo de procedimiento analítico como procedimiento de valoración de riesgo podría ser el análisis de variaciones horizontales, la composición vertical, comparación de balances con presupuestos, comparación con ratios y tendencias sectoriales.

Los procedimientos analíticos sustantivos se basan en la definición de una expectativa respecto a cantidades registradas o ratios, analizando si es suficientemente precisa como para detectar una incorrección material significativa y si es así cuantificar e investigar las diferencias entre las cantidades registradas y los valores esperados aceptables. Dentro de este tipo puede destacarse las pruebas de amortizaciones, el cálculo de gasto de personal, la comparación de la tasa de interés convenida con la relación entre intereses pagados y préstamos recibidos...

Otro de los procedimientos seguidos por el auditor cuando no tiene alcance a todos los elementos de la población para alcanzar evidencia suficiente para determinar una opinión sería el proceso de muestreo, NIA 530 *Muestreo de auditoría*. En dicho proceso, al no estudiar toda la población en su conjunto, el auditor puede encontrarse diversos riesgos como el riesgo de muestreo en el que la opinión que concluya el auditor pueda diferir de la que podrían obtener si el proceso se realizara sobre toda la población. Otro de los riesgos que puede provocar es el riesgo ajeno al muestreo, en este caso la conclusión puede ser errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. Dentro de este último tipo existen dos variedades, una de ellas en las que la muestra es correcta pero la población no lo es afectando a la eficacia de la auditoría de cuentas y con ello expresar una opinión incorrecta, por otro lado existe la posibilidad de lo contrario afectando a la eficacia y provocará recurrir a realizar trabajos adicionales.

Una vez calculado el tamaño y la selección de la muestra de los elementos a comprobar, uno de los procedimientos que se puede llevar a cabo sería la estratificación, dividiendo en subconjuntos la población reduciendo el tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo de muestreo y aumentando la eficiencia de la auditoría. Otro de ellos sería la selección ponderada

por el valor diseñada para pruebas de detalle, en las que el auditor podrá extrapolar las incorrecciones encontradas. Si después de todo el proceso de muestreo, se concluye que dicho procedimiento no ha proporcionado una base razonable para alcanzar conclusiones adecuadas sobre la población, se solicitará a la dirección que investigue sobre las incorrecciones identificadas y la posibilidad de otras no determinadas realizando los ajustes necesarios.

Otro de los procedimientos sustantivos que lleva a cabo el auditor es el proceso de estimaciones contables, recogida en la NIA-ES 540 *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar*. Esta norma incluye requerimientos sobre las incorrecciones en estimaciones contables específicas e indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. El auditor obtendrá evidencia sobre si las estimaciones contables reveladas en los estados financieros son razonables y la información revelada en dichos estados financieros es adecuada en el contexto del marco de información financiera aplicable.

Las estimaciones llevadas a cabo dependerán de los objetivos que quiera obtener, podrán ser en función del marco de información financiera aplicable, en función de la partida financiera sobre la que se informa o pueden tener el objetivo de pronosticar el desenlace de varias transacciones.

Las pruebas de estimación contable requieren procedimientos de valoración de riesgo y actividades relacionadas, la identificación y valoración del riesgo de incorrección material, las respuestas a los riesgos valorados indicando si la dirección ha aplicado correctamente los métodos adecuados y si se han producido cambios en los métodos de estimación respecto a ejercicios pasados, los procedimientos posteriores sustantivos para responder a los riesgos detectados detallando cómo trata la dirección la incertidumbre en la estimación y el propósito de ésta para llevar a cabo actuaciones, así como las decisiones de reconocer las estimaciones contables en los estados financieros y las bases llevados a cabo para la medición de las estimaciones. También tendrá en cuenta si las estimaciones contables son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o contienen incorrecciones y la información relacionada con ellas, se señalarán los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. El auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables de gobierno sobre si consideran o no razonables las hipótesis significativas empleadas en la realización de las estimaciones contables detectadas. Por último, documentará la adecuación de la información revelada, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección y la razonabilidad de las estimaciones contables que den lugar a riesgo significativo.

- **CASO PRÁCTICO.**

La primera prueba a realizar por el auditor será de consistencia de los sistemas de información, para comprobar si la información que ha sido volcada en los estados financieros de la compañía se corresponde o no con la que se puede extraer de sus sistemas informáticos de contabilidad.

La empresa XYZ enmarcada dentro del sector hortofrutícola se dedica a recibir fruta que proviene de la empresa del grupo encargada de la producción, hacer una selección del producto apto y no apto para su venta y envasarlo para su venta. Sus principales clientes son el consumidor final o las grandes superficies comerciales situadas en el territorio nacional y también en el extranjero.

El producto con el que trabajan es un producto perecedero por lo que su paso por la empresa es muy rápido lo que hace que tenga una rotación muy alta. En su inventario en la fecha de cierre, fecha en la que ya se ha cerrado la campaña de la fruta, sólo vendrán detallados los productos de envasado ya que son productos no perecederos que mantendrá la empresa en sus almacenes, ya sea porque le han sobrado en su campaña o bien han acopiado para el ejercicio siguiente.

Área de existencias:

- Posibles riesgos en el área de existencias:

Uno de los riesgos encontrados en el área de existencias es que el inventario no está controlado adecuadamente, ya que sí que tiene un control informatizado, pero cuenta con un sistema basado en hojas de cálculo que no están integradas en el programa de elaboración de albaranes y facturas, por lo que la trazabilidad de las referencias es manual. Hay una persona que tiene que introducir datos manualmente en el sistema y, a continuación, otra persona se encarga de hacer los albaranes y así sucesivamente. Es decir, no hay sistema, por ejemplo, de código de barras que ayuda a recoger y poder controlar más fácil y rápido los productos.

Otro riesgo que aparece en esta área es la valoración de existencias y su depreciación, es decir, el riesgo de obsolescencia. La empresa cada año está sometida al criterio cambiante de sus clientes, que son quienes le van marcando qué tipo de envasado necesitan en función de los gustos igualmente cambiantes del consumidor final. Y como el envasado tiene que ser rápido para abastecer en plazo, ya que la fruta se deteriora, la empresa tiene que asumir el riesgo de acopiar material de envasado que, “tal vez”, al final no vaya a usar.

- Pruebas a realizar para solucionar los riesgos detectados:

Para el primer riesgo del área de existencia que se ha mencionado anteriormente, partiendo de que el auditor no confía en el sistema de control interno y es el primer año de auditoría, no podrá afirmar que la variación de existencias registrada es la correcta ya que no pudo evaluar las existencias que tenía la empresa en enero del ejercicio y tampoco pudo estar presente en el corte de operaciones del año pasado con el de este año. Para solucionar dicho problema, el auditor acudirá al almacén a observar el inventario con el que cuenta la empresa. Como se trata de una empresa con gran cantidad de existencias y es imposible revisar el 100% de ellas debido al elevado tiempo que debería invertir, el auditor trabajará sobre una muestra, por ejemplo utilizará “X” referencias de las existencias con mayor valor, “Y” referencias de las de menor valor, “Z” referencias del modelo de envase pequeño.

Para el riesgo de los deterioros de existencias, el auditor en primer lugar deberá analizar si el control ayuda a detectar errores a la hora de valorar los deterioros. La empresa XYZ cuenta con un control basado en el análisis de los contratos que firman los clientes en función del tipo de envasado que pactan, ya que así se sabe si una determinada referencia va a ser usada por la empresa en el ejercicio o no. Si fuese una auditoría recurrente teniendo los datos del inventario del año anterior y los de este año, podría observar que referencias no han sufrido movimientos durante el ejercicio y si han sido deterioradas correctamente. Al tratarse de auditoría de primer ejercicio y no poder basarse en los datos del inventario del ejercicio anterior, el auditor solicitará a la dirección qué referencias van a cambiar de diseño y por tanto van a quedar obsoletas. Una vez que se sepa que referencias hay que deteriorar, habrá que comprobar si el deterioro que ha realizado la empresa es correcto, para ello el auditor revisará facturas de las compras de esas existencias para conocer el valor de las existencias y una vez conocida la cantidad a deteriorar y su valoración, podrá determinar si el deterioro que ha llevado a cabo la empresa es adecuado o no. En caso de no ser el adecuado, se propondrá un ajuste.

Un modelo de plantilla a seguir para comprobar que el deterioro ha sido el correcto sería el siguiente:

	Valoración s/ empresa					Valoración s/auditor				
	Unid. Iniciales	Compras	Unid. Finales	Precio/ unidad	total	Unid. Iniciales	Compras	Unid. Finales	Precio/ unidad	total
Cajas	8.500	7.250	15.000	1,15	17.250,00	8.500	7.250	15.0 00	1,16	17.400, 00
Enmallado	5.000	3.000	7.389	1,15	8.497,35	5.000	3.000	7.38 9	1,28	9.457,9 2
Grapas	30.000	0	30.000	1,7	51.000,00	30.000	0	30.0 00	1,7	51.000, 00
					76.747,39					77.857,92

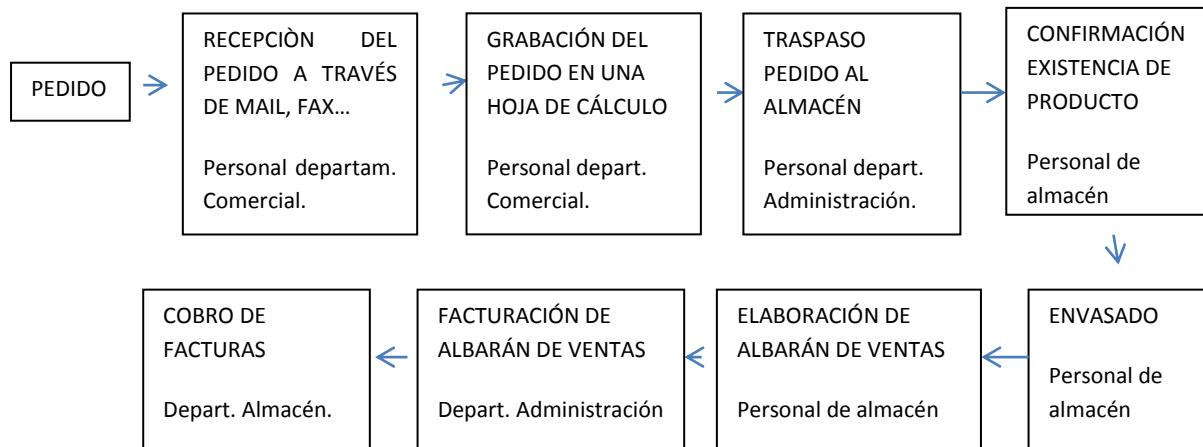
La empresa no ha deteriorado correctamente las existencias que tiene en almacén. El auditor, en particular, para las existencias que ha deteriorado, pedirá a la empresa los contratos que ha tenido con los supermercados este año a los que sirve producto envasado de esas referencias y comparará con los que firmó el año pasado, comprobando que realmente ha cambiado de formato.

Área de ventas:

- Posibles riesgos en el área de ventas:

Para estudiar el área de las ventas, que en la estrategia global el auditor ha determinado como área con riesgo a contener incorrecciones materiales, analizará el circuito administrativo que sigue un pedido en la empresa hortofrutícola.

La empresa XY sigue el siguiente proceso:



- Pruebas a realizar para solucionar los riesgos detectados:

En primer lugar, el auditor realizará pruebas de control interno. Por ejemplo, acudirá en persona al almacén para comprobar cómo confirman que hay suficiente producto, si consultan para ello hojas de cálculo, anotaciones... Además de ello pedirá un listado de albaranes de venta emitidos que no han sido facturados y un listado con pedidos que no llegan a almacén.

Las pruebas de control interno han obtenido resultados satisfactorios, lo que hará que el auditor reduzca el alcance de pruebas sustantivas.

Área de inmovilizado:

- Posibles riesgos en el área de inmovilizado:

La empresa en el área de inmovilizado cuenta con máquinas encargadas de insertar la fruta en las cajas, envasarla, ponerle la etiqueta... Estas máquinas deben amortizarse adecuadamente.

- ***Pruebas a realizar para solucionar los riesgos detectados:***

El auditor deberá preguntar a la empresa que criterios de amortización siguen y si realmente lo han llevado a cabo reflejándolo como un gasto que deberá ser comprobado por el auditor. Deberá revisar que los criterios marcados no han cambiado de ejercicios anteriores.

Área de compras y ventas:

- ***Posibles riesgos en el área de compra-ventas:***

En el área de compras y ventas, la empresa cuenta con una empresa del grupo que le abastece de las frutas que más tarde la empresa XYZ envasará. El auditor deberá comprobar que el precio al que recibe las frutas es el mismo que si la empresa propietaria de las tierras de cultivo vendiera a una empresa externa al grupo. Lo mismo ocurre para la empresa encargada del transporte. La empresa XYZ cuenta con una empresa del grupo encargada de transportar sus productos a los diferentes clientes, a la cual debe vender sus productos como si se tratase una compañía independiente a ella.

- ***Pruebas a realizar para solucionar los riesgos detectados:***

El auditor para comprobar que los precios son similares a pesar de que se trate de empresas del grupo, deberá solicitar la tarifa de precios seguidos y revisar las facturas correspondientes. Con esta prueba estará auditando el riesgo de valoración de operaciones vinculadas. Es un área de riesgo fiscal por cuanto estas operaciones deben estar valoradas a precios de mercado, según la legislación del impuesto sobre sociedades.

Como se ha señalado, los controles internos llevados a cabo por la empresa en el área de compras y de ventas no garantizan que no se produzcan incorrecciones materiales y, por qué no, también fraude, por ello, deberá realizar pruebas alternativas. En ocasiones los saldos de clientes y de proveedores no coinciden, para solucionar dichos problemas el auditor solicitará a la empresa que “circularice” a los diferentes proveedores o clientes para contrastar saldos pendientes. Las cartas a los clientes serán de comprobación, es decir, la empresa comunicará al cliente respectivo el saldo que debe y éste deberá confirmar o determinar el importe que él tiene registrado. En el caso de los proveedores las cartas serán ciegas, es decir, los proveedores serán quienes digan cuánto les debe la empresa.

Los terceros son seleccionados mediante pruebas estadísticas que garantizan una cobertura de revisión del saldo del x% (a juicio del auditor). De forma subjetiva añadirá también otros terceros que, por ejemplo, tienen saldo cero a fecha de cierre, que tienen saldo antiguo.

También se mandarán cartas de circularización a las diferentes entidades bancarias para tener evidencia del área de tesorería, en este caso no se realizará selección estadística, sino que se

mandará carta a todas las entidades bancarias. Estos revelarán todo tipo de transacciones, cuentas corrientes, cuentas de crédito, préstamos, leasing...

En el caso que venimos analizando, uno de los bancos a los que se ha circularizado no ha emitido contestación a ninguna de las tres solicitudes de información que se les ha hecho por parte de la empresa, por lo que se procede a realizar pruebas alternativas. Para verificar el saldo de la cuenta corriente que se tiene con esa entidad, se le solicitará a la empresa que mande el extracto bancario con los movimientos del último mes del ejercicio a auditar y el primer mes del ejercicio siguiente, así como el libro mayor del ejercicio a auditar y lo que se lleve contabilizado del ejercicio siguiente. También se le solicitará a la empresa que muestre todos los contratos de cuentas corrientes, de ahorro, de valores... que pueda tener abiertas en ese banco. Con esta entidad bancaria, la empresa XYZ tenía contratado un leasing de un vehículo, para poder conciliar los saldos de las cuentas contables asociadas a ese contrato de leasing, el auditor solicitará los recibos bancarios, los extractos de los meses que se ven afectados por ese leasing y el contrato de la operación, para conocer las condiciones económicas y "recalcular" las cuotas que correspondería, para comprobar que la empresa las está registrando por el importe correcto.

El auditor también enviará una comunicación al Banco de España para que le informe de los riesgos bancarios que tiene declarados la empresa. De esa forma, aunque le faltase alguna contestación, podría verificar de forma indirecta si el Banco de España informa de más riesgos (préstamos, créditos, avales...) de los que ha obtenido a través de la circularización.

Los últimos destinatarios a señalar serían los abogados, asesores fiscales y seguros, enviando carta de circularización a todos, para pólizas de seguro que marque la legislación del sector en el que se ubica la empresa y para estar cubierto ante posibles eventualidades como un incendio, catástrofes naturales. A dichos profesionales se les mandará carta de circularización para que informen sobre los posibles litigios que puede tener la empresa, y si estos son provisionados correctamente. Las provisiones son un tema a tener en cuenta, ya que la empresa puede "tener la tentación" de incrementar el valor de las provisiones para disminuir el resultado del ejercicio y disminuir la cuota a pagar a Hacienda.

El auditor tendrá que tener en cuenta que la empresa XYZ, como se ha señalado, pertenece a un grupo de empresas, por tanto a dicha empresa aunque sea un proveedor no será útil mandarle carta. El motivo de ello es que la administración de ambas empresas recae sobre las mismas personas.

Conclusiones tras analizar las diferentes áreas:

Una vez analizadas las diferentes áreas, deberá comprobar si las estimaciones llevadas a cabo en su fase de planificación sobre las áreas que pueden contener mayor riesgo de tener incorrecciones materiales son realmente las que había previsto.

El plan de auditoría contemplaba que para el área de bancos se obtendría evidencia suficiente y adecuada con la contestación a la circularización. Como la entidad bancaria antes mencionada no contestó a las peticiones de circularización, se reprogramó el plan de auditoría

para planificar las pruebas alternativas a llevar a cabo con esa entidad bancaria ya que se consideraba importante respecto a la cifra de materialidad del trabajo.

Como conclusiones, la empresa XYZ tiene un control interno deficiente haciendo hincapié sobre todo en el área de existencias y de administración, a la hora de mandarle la carta de debilidades se le relacionará todas las incidencias detectadas y sus posibles soluciones sabiendo que es el consejo de administración y la dirección los que tienen que implantar el sistema de control interno por lo que el auditor sólo emitirá recomendaciones.

Una de las recomendaciones que se le planteará a la empresa será la instauración de inventarios permanentes sobre todo en la fase previa a la campaña de la recolecta, en el período de la campaña momento en el que los productos salen con gran rapidez de almacén y tras finalizar los meses de la campaña. Este inventario permanente podría ayudar a reducir los riesgos de incorrecciones e incluso fraude, en la medida que ayudaría a poder cruzar movimientos de almacén sin pedidos, sin albaranes, albaranes pendientes de facturar... Es decir, podría ayudar a detectar incoherencias en los sistemas de información. En los meses siguientes, la empresa sólo debería revisar el inventario que tiene registrado ya que no existen apenas salidas de almacén.

Dentro de los ajustes propuestos a la empresa, ésta no ha adoptado el referente al deterioro de existencias, y al superar la cifra de materialidad deberá aparecer como una salvedad en el informe. Otra de las salvedades a destacar sería que al tratarse de una auditoría de primer año, el auditor tendrá una limitación al alcance sobre la valoración de existencias ya que no pudo presenciarse el corte de operaciones.

7.- CARTA DE MANIFESTACIONES.

La NIA 580 *Manifestaciones escritas*, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de obtener manifestaciones escritas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad relativas al cumplimiento de su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros. El auditor solicitará también manifestaciones escritas sobre si la dirección ha proporcionado la información suficiente y las transacciones se han registrado en los estados financieros. Además de dichas responsabilidades, podrá solicitar manifestaciones escritas a cerca de la selección y aplicación de políticas contables adecuadas, que las deficiencias de control interno han sido comunicadas al auditor, el historial de la entidad a la hora de llevar a cabo intenciones que ha declarado.... Estas manifestaciones se solicitarán lo antes posible, siempre siendo anteriores a la fecha del informe de auditoría, pero tan próximas como sea posible a éste. La carta de manifestaciones deberá estar firmada por algún miembro del órgano de administración con competencia para ello.

Puede darse el caso en el que la dirección no proporcione las manifestaciones solicitadas por el auditor, en dichos casos, éste discutirá la cuestión, evaluará la integridad de la dirección y el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones y sobre la evidencia de la auditoría general y adoptará las medidas adecuadas.

Son una fuente de evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones en las cuales basar su opinión el auditor, aunque por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las cuestiones a las que se refieren. La negación por parte de la dirección ante la solicitud, alertará al auditor sobre la posibilidad de que existan cuestiones significativas.

La evidencia de auditoría obtenida durante la realización de la auditoría de cuentas con respecto al cumplimiento por la dirección de la preparación de los estados financieros de acuerdo al marco de información vigente y que ha proporcionado toda la información al auditor, no es suficiente si no se obtiene confirmación por parte de ésta de que las ha cumplido.

8.- EMISIÓN DEL INFORME.

El objetivo final del encargo de auditoría de cuentas es la emisión de un informe de auditoría en el que queden detalladas las incorrecciones materiales o limitaciones al alcance encontradas a lo largo de todo el proceso llevado a cabo por el auditor, emitiendo una opinión favorable, que indica que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error y que han sido elaborados de acuerdo a un marco de información financiera correcto, o por el contrario desfavorable y en el peor de los casos denegada.

Una vez analizadas las áreas con mayor riesgo de contener incorrecciones materiales, el auditor tendrá que considerar cuál de ellas distorsiona la imagen fiel de los estados financieros y clasificarla como una incorrección para destacar en el informe de auditoría, entendiendo como incorrección la diferencia entre la cantidad, presentación, clasificación o información revelada respecto a una partida de los estados financieros y la mismas características conforme al marco de información financiera aplicable debida a omisiones, inexactitud a la hora de recoger y procesar datos, estimaciones incorrectas... Para esta clasificación, el auditor se basará en el límite de materialidad e importancia relativa establecido al comienzo de su análisis, en la fase de planificación y revisado durante la ejecución de la auditoría, pudiendo en ciertas ocasiones clasificar como salvedad por incorrección material cifras por debajo de ellas si cree que ese hecho influye en las decisiones económicas de los usuarios o modificar en cualquier momento, si lo cree conveniente, el nivel de materialidad establecido.

En la 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* y NIA-ES 706 *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*, se recogen las diferentes opiniones que pueden aparecer en un informe de auditoría. El objetivo de las normas antes citadas es que en el informe de auditoría aparezca una opinión clara sobre si los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable, basada en las conclusiones obtenidas a lo largo de todo el proceso de auditoría de cuentas y expresar dicha opinión lo más claro posible en un informe. Tendrá que tener en cuenta si los estados financieros revelan información adecuada para que los usuarios que quieran disponer de ella

entiendan correctamente la situación económica de la entidad, sea información relevante, fiable y comparable, con una terminología adecuada y basada en unas políticas contables correctas. Una vez estudiados los anteriores aspectos, decidirá qué opinión emitir.

Expresará una opinión favorable cuando afirme que los estados financieros se han preparado de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable y reflejen la imagen fiel de la empresa libre de incorrecciones materiales.

Por el contrario, emitirá una opinión modificada cuando no estén libres de incorrecciones materiales o no tenga evidencia de auditoría suficiente para concluir que lo estén. Dentro de este grupo podrá clasificar su opinión en:

- Opinión con salvedades: cuando habiendo tenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente concluya que las incorrecciones son materiales individualmente o de forma agregada, pero no generalizadas, o cuando no teniéndola, concluya que las posibles incorrecciones no detectadas pueden ser materiales.
- Opinión desfavorable: teniendo evidencia de auditoría, concluya que las incorrecciones son materiales y generalizadas.
- Denegación de opinión: no puede obtener evidencia en la que basar su opinión y concluya que los efectos de las incorrecciones no detectadas podrían ser materiales y generalizados, o existan ciertas incertidumbres que no le permitan afirmar que los estados financieros reflejen la imagen fiel.

Dependiendo de la opinión a emitir, redactará un párrafo de “opinión con salvedades”, “opinión desfavorable” o “denegación de opinión” describiendo cada hecho que provoque una incorrección material en los estados financieros.

En el caso de la empresa hortofrutícola XYZ, el informe de auditoría a emitir sería el redactado en el Anexo 2.

9- CONCLUSIONES:

Una vez finalizado el proceso de auditoría y con la emisión del informe, puedo concluir que un proceso de auditoría de cuentas anuales es complejo e implica gran responsabilidad por parte del auditor, responsable de concluir que las cuentas anuales de una entidad reflejan o no la imagen fiel de la situación financiera, del patrimonio y de los resultados obtenidos por la entidad de acuerdo al marco normativo vigente.

Como se ha observado a lo largo del trabajo, he tomado como ejemplo el caso de la empresa XYZ encargada del envasado de fruta con hueso y posteriormente su venta. He creído conveniente elegir un caso práctico para facilitar la comprensión del proceso, ya que para una persona ajena al tema lo vería de gran dificultad.

La elección de la empresa hortofrutícola se debe al seguimiento que tuve de ella en el despacho en las prácticas del Máster de auditoría. Por consiguiente, las pruebas sustantivas y

de control llevadas a cabo son las que me tocó en gran medida desarrollar durante mis prácticas.

OTROS TRABAJOS REQUERIDOS POR LA LEGISLACIÓN MERCANTIL A LOS AUDITORES, DISTINTOS DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS.

De acuerdo con lo citado en los artículos 1-3 del Real Decreto 1517/2011, de 31 de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio y más tarde modificado en la nueva ley de auditoría 22/2015, una auditoría de cuentas será aquella actividad cuyo objetivo se basa en la revisión y verificación de cuentas anuales, otros estados financieros o documentos contables, siempre que busquen como último objetivo la emisión de un informe en el que se refleje la imagen fiel de la empresa frente a terceros.

Los trabajos realizados sobre cuentas anuales, documentos contables o estados financieros referidos a hechos concretos, revisión o emisión de certificaciones con procedimientos de alcance inferior al exigido al marco normativo, así como los trabajos que sean atribuidos legalmente a auditores de cuentas sin presentar las características de las mismas, no serán recogidos dentro de éste ámbito legal.

Los trabajos encargados a auditores distintos de la auditoría de cuentas, anteriormente señalados, pueden seguir las guías de actuación instauradas por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

1- Guía de actuación para la realización de los trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones, en el ámbito del sector público estatal

Una de las guías de actuación recogidas por dicho Instituto es la “*Guía de actuación para la realización de los trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones, en el ámbito del sector público estatal*”, recogida en la Circular E05/2008.

La actual circular fue precedida por la Ley 38/2003, de 17 de Noviembre, General de Subvenciones, la cual tenía como objetivo la regulación del régimen general de las subvenciones provenientes de Administraciones Públicas, determinando su ámbito de aplicación y diferentes especificidades aplicables a subvenciones como los incentivos regionales, ayudas del Plan de Pymes o ayudas a la minería.

En 2006 se publica el Real Decreto 887/2006 con el fin de impulsar la Ley de Subvenciones.

Un año más tarde, surgió la Orden Ministerial EHA/1434/2007 por la que se aprueba que los auditores de cuentas puedan realizar la revisión de cuentas justificativas de subvenciones de ámbito estatal. Dicho auditor se corresponderá con el encargado de auditar las cuentas anuales de la entidad, siempre que ésta esté legalmente obligada a hacerlo.

La responsabilidad de éste se basará en llevar a cabo procedimientos señalados por las normas anteriores, con el objeto de presentar un informe detallando las observaciones realizadas y los

incumplimientos que pueden llegar a darse por parte del beneficiario, recalando que no constituye una opinión de auditoría. Esta responsabilidad vendrá acompañada de aspectos recogidos en la Guía de Actuación de julio 2008 sobre Mandatos de Procedimientos acordados, en la que se detalla la posibilidad del auditor de utilizar trabajos de expertos independientes para llevar a cabo su informe, siempre que se detalle de este hecho en el informe y manteniendo en todo momento aspectos como la independencia o secreto profesional.

Al finalizar el trabajo, el auditor deberá solicitar una carta de manifestaciones al ente beneficiario diciendo que ha sido conocedor de todas las posibles circunstancias que podrían llegar a afectar a recibir, aplicar y justificar la subvención.

El auditor en este tipo de trabajos, a diferencia de los realizados para auditoría de cuentas, fijará un plazo de custodia de información de 8 años desde la fecha de emisión del informe, siendo de 5 años en el caso de auditoría de cuentas.

2- Procedimientos para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre ratios ligados a contratos de financiación y de adquisición.

Otra de las Guías de Actuación descritas por el ICJCE, es la recogida en la Circular E01/2008 referente a *"Procedimientos para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre ratios ligados a contratos de financiación y de adquisición"*.

Las entidades con elevado grado de financiación bancaria solicitan en muchas ocasiones informes de indicadores a sus auditores, como son los ratios financieros o seguros de devolución de la deuda, más conocidos como covenants.⁽¹⁾

Además de ellas, aquellas que están sujetas a contratos de adquisición de sociedades o negocios en las que pueden producirse ajustes en los precios, también realizan dicha solicitud.

Dichos trabajos serán de aplicación al contenido de la Guía de actuación profesional en relación con los Mandatos para realizar procedimientos acordados sobre información Financiera, publicada en julio de 2006 por el ICJCE, basada en la ISRS 4400.

El auditor en este tipo de informe deberá informar objetivamente sobre el resultado obtenido de los procedimientos concretos aplicados, nunca emitir una opinión profesional, lo que conlleva a no asegurar que la información acerca de los procedimientos sea fiable en su totalidad, siendo ésta responsabilidad del cliente.

Éste último será el encargado de preparar la información recogida en el contrato de financiación, ratios o covenants apropiados, responsabilizándose en cada caso de su elaboración.

Dada la finalidad y la naturaleza de este tipo de servicios y su elevado riesgo inherente, es recomendable que el auditor acepte el encargo cuando las cuentas anuales hayan sido auditadas. Además de ello, es conveniente que una entidad financiera acepte dichos procedimientos a perseguir, para gestionar el riesgo señalado.

La problemática encontrada surge a la hora de interpretar la información obtenida, ya que como se ha señalado anteriormente, el auditor no concluye que interpretación es la correcta, siendo la Entidad la que determine cuál es la más razonable partiendo de los datos utilizados, como son el EBITDA, deuda neta...

Uno de los procedimientos a aplicar es la obtención de una carta de manifestaciones donde se indique la responsabilidad de la Sociedad, la interpretación de la información recogida en las distintas cláusulas contractuales, la inexistencia de hechos posteriores que puedan llegar a afectar a los ratios calculados...

⁽¹⁾ indicadores utilizados por los bancos para asegurarse de que los prestatarios operarán de una manera financieramente prudente que les permitirá repagar sus deudas. Por tanto, su principal objetivo es proteger la prioridad de pago de la deuda contratada, básicamente buscando proteger los flujos de caja que genera la empresa destinados al repago de la deuda y preservar la garantía o colateral.

3- Realización de dictámenes periciales en el ámbito judicial.

Otro de los trabajos requeridos por la legislación mercantil a los auditores, distinto de la auditoría de cuentas, sería la "realización de dictámenes periciales en el ámbito judicial", recogido en la Circular E16/2009.

En ciertas ocasiones judiciales, es necesaria la actuación de un experto en economía o finanzas para la valoración de ciertas características que afecten a las partes implicadas y que sean claves para el juicio. El perito es el encargado de llevar a cabo dicho trabajo basándose en la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil, siendo siempre clara la objetividad y la independencia con las partes involucradas, ya que uno de los aspectos más problemáticos en este tipo de trabajos es el conflicto de intereses siempre que perjudique a una de las partes. Por ello, cobra gran importancia la independencia de actuación del perito.

En el caso de muchos encargos de este tipo de trabajos, el auditor de cuentas es la misma persona que lleva a cabo el trabajo de perito, provocando en ciertas situaciones un problema de incompatibilidad, ya que el auditor aprovechará el conocimiento de los estados financieros de la entidad para la resolución judicial.

Otro de los aspectos a señalar es la carta de encargo. Al tratarse de una designación judicial, la ley no determina necesaria la formalización de una carta de encargo, ya que con el documento entregado al perito donde revela el marco legal de derechos y obligaciones establecidas por la propia ley es suficiente. Sin embargo, siempre y cuando el perito lo considere necesario, puede entregar al Juez dicha carta.

Cuando se produzca una designación por las partes, el cliente deberá firmar el documento en el que se muestre la propuesta aceptada indicando la naturaleza del trabajo, de la información que se pone a disposición del perito detallando que la responsabilidad de la preparación y el contenido de la misma son del cliente, cláusulas de limitación de responsabilidades...

El perito actuará únicamente en temas relacionados con su experiencia profesional, siendo si es necesario, el nombramiento de varios de ellos para diferentes actividades. Una vez realizado los procedimientos que crea o crean suficientes, se emitirá un dictamen. El contenido de éste no viene marcado por la Ley de Enjuiciamiento Civil, pero sí que deben considerarse aspectos como la identificación del expediente judicial, el alcance del trabajo realizado, la documentación y los procedimientos llevados a cabo, así como las limitaciones tenidas en cuenta.

Por último, es conveniente aunque no obligatorio la obtención de una carta de manifestaciones en la que se recoja la responsabilidad de las partes y la confirmación de la inexistencia de hechos posteriores que modifiquen la actividad realizada por el perito.

4- Guía de actuación para trabajos de revisión limitada.

Como se ha señalado al comienzo del tema, no se consideran trabajos de auditoría de cuentas aquellos que se basan en la comprobación de aspectos concretos referidos a las cuentas anuales, estados financieros o documentos contables en los que los procedimientos aplicados tienen un alcance inferior al establecido por la normativa reguladora de auditoría de cuentas para poder emitir un informe de auditoría expresando una opinión técnica.

Sin embargo, en 2008 se publicó un documento “Modelos de Informe y Guías de Actuación para trabajos de revisión limitada sobre estados financieros intermedios” para guiar al auditor ante procedimientos y pruebas a realizar en un trabajo de revisión limitada. Dicho documento se basa en la utilización de las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión Limitada, ISRE 2410 o ISRE 2400 en el caso de que el auditor no haya emitido un informe de auditoría de las cuentas anuales antes de realizar la revisión limitada.

Posteriormente la presente norma también será de aplicación para revisiones limitadas de cuentas anuales, siempre que sea el auditor de cuentas de la sociedad el encargado de realizar este trabajo. Cabe señalar el escaso uso de la anterior norma, ya que el auditor de cuentas emite habitualmente un informe de auditoría sobre las cuentas anuales, no un informe de revisión limitada.

Ante la abundancia de encargos de este tipo de trabajos, surge la necesidad de crear una guía de actuación española, en la que el auditor pueda basar sus modelos de informe., “*Guía de actuación para trabajos de revisión limitada*” recogida en la circular E11/2012.

Un trabajo de revisión limitada sería aquel que, a través de preguntas a la dirección y la revisión de los estados financieros, el auditor puede expresar una conclusión de si es conocedor o no de aspectos que le hagan decidir que los estados financieros no presentan la imagen fiel o no han sido preparados de acuerdo con el marco contable vigente. La conclusión del auditor será proporcionar seguridad limitada a cerca de los estados financieros revisados, debido a que se trata de un trabajo más de revisión analítica que de pruebas verificativas.

A pesar de que la seguridad emitida en el informe sea menor que la revelada en un trabajo de auditoría de cuentas, aspectos como la importancia relativa, cobran la misma importancia y se

basan en las mismas normas para ambos trabajos, NIA-ES 320 *Importancia Relativa o Materialidad en la Planificación y Ejecución de la Auditoría* y la NIA-ES 450 *Evaluación de las Incorrekiones Identificadas durante la Realización de la Auditoría*.

Una revisión limitada cuenta con un alcance de información menor que una auditoría, por tanto, hay que tener presente en todo momento la finalidad que se le va a dar al informe emitido, siendo detallada claramente en la carta de encargo. Sin embargo, no se detallarán los procedimientos a seguir por el auditor, ya que éstos dependerán de las circunstancias y riesgos detectados por el mismo. El auditor en la planificación del trabajo deberá informarse acerca del negocio y su entorno, haciendo hincapié en sus pasivos /activos, gastos/ingresos... para determinar los procedimientos a seguir y la evaluación de los resultados que obtenga. El resultado de este análisis será más gratificante si es el auditor de cuentas de la sociedad quien lo lleve a cabo, ya que el control interno detectado al analizar las cuentas anuales será mayor.

Uno de los procedimientos obligatorios a seguir, será la obtención de una carta de manifestaciones por parte de la Dirección. Dicha carta es conveniente que esté firmada por al menos un miembro del Consejo de Administración y un responsable de la Dirección de la Entidad, tal y como lo señala la NTA de Manifestaciones de la Dirección instaurada en España.

El auditor a la hora de realizar su trabajo puede encontrarse con limitaciones al alcance que le impidan llevar a cabo correctamente su revisión limitada y poner en duda la emisión del informe ya que la seguridad a mostrar será de escaso valor. Sin embargo, en situaciones en las que a pesar de la limitación el objetivo perseguido por la revisión se cumpla, deberá detallarse en el informe la salvedad por limitación detectada y en su caso denegar la conclusión obtenida como resultado. Se tendrá en cuenta también la necesidad de incluir o no un párrafo de énfasis para aquellas situaciones en las que se tenga en duda sobre la continuidad de las operaciones o se trate de un informe de revisión limitada sobre información financiera intermedia condensada/resumida.

ANEXO

Anexo 1:

BALANCE DE SITUACIÓN CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014			
ACTIVO	Notas de la memoria	2014	2013
A) ACTIVO NO CORRIENTE		3.151.054,90	2.741.754,61
I. Inmovilizado intangible.		2.010,73	1.658,48
3. Patentes, licencias, marcas y similares.	5	1.486,71	1.658,48
5. Aplicaciones informáticas.	5	524,02	0,00
II. Inmovilizado material.		2.486.985,22	1.911.054,16
1. Terrenos y construcciones.	5	935.511,01	799.679,48
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material.	5	1.513.239,79	1.111.374,68
3. Inmovilizado en curso y anticipos.	5	38.234,42	0,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a I/p		600.000,00	800.000,00
2. Créditos a empresas.	12	600.000,00	800.000,00
V. Inversiones financieras a largo plazo.		29.041,97	29.041,97
1. Instrumentos de patrimonio.	6	2.284,18	2.284,18
5. Otros activos financieros.	6	26.757,79	26.757,79
VI. Activos por impuesto diferido.		33.016,98	0,00
B) ACTIVO CORRIENTE		2.521.093,00	4.315.736,36
II. Existencias.		106.676,75	112.747,18
2. Materias primas y otros aprovisionamientos.		106.676,75	112.747,18
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.		55.412,06	1.975.920,78
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	6	19.770,87	1.894.590,73
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas.		35.641,19	81.330,05
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a c/p		200.000,00	200.000,00
2. Créditos a empresas.	12	200.000,00	200.000,00
V. Inversiones financieras a corto plazo.		36.097,50	17.049,00
5. Otros activos financieros.	6	36.097,50	17.049,00
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.		2.122.906,69	2.010.019,40
1. Tesorería.	6	2.122.906,69	2.010.019,40
TOTAL ACTIVO (A+B)		5.672.147,90	7.057.490,97

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas de la memoria	2014	2013
A) PATRIMONIO NETO		3.272.292,02	2.493.551,29
A-1) Fondos propios.		2.993.540,27	2.257.031,70
I. Capital.		87.200,00	87.200,00
1. Capital escriturado.	8	87.200,00	87.200,00
III. Reservas.		2.169.831,70	1.597.731,12
1. Legal y estatutarias.	8	42.146,43	42.146,43
2. Otras reservas.	3	2.127.685,27	1.555.584,69

VII. Resultado del ejercicio.		736.508,57	572.100,58
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	11	278.751,75	236.519,59
B) PASIVO NO CORRIENTE		1.791.160,29	2.150.663,95
II Deudas a largo plazo.		1.533.418,73	1.870.875,71
2. Deudas con entidades de crédito.	7	1.331.583,10	1.654.377,30
5. Otros pasivos financieros.	7	201.835,63	216.498,41
IV. Pasivos por impuesto diferido.		257.741,56	279.788,24
C) PASIVO CORRIENTE		608.695,59	2.413.275,73
III. Deudas a corto plazo.		353.299,11	443.799,31
2. Deudas con entidades de crédito.	7	322.794,21	272.119,96
3. Acreedores por arrendamiento financiero.	7	0,00	1.214,45
5. Otros pasivos financieros.	7	30.504,90	170.464,90
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.		255.396,48	1.969.476,42
1. Proveedores.	7	147.651,13	1.127.712,53
2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas.	12	0,00	439.266,87
3. Acreedores varios.	7	48.862,97	119.990,66
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago).	7	8.735,16	11.166,46
5. Pasivos por impuesto corriente.	7	46.160,62	71.864,74
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.	7	3.986,60	199.475,16
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)		5.672.147,90	7.057.490,97

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ABREVIADA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014			
	Nota	(Debe) Haber	
		2014	2013
1. Importe neto de la cifra de negocios.		9.363.878,64	9.116.207,82
4. Aprovisionamientos.	10	(5.841.690,30)	(5.775.086,77)
5. Otros ingresos de explotación.		1.000,00	150,00
6. Gastos de personal.	10	(1.091.976,94)	(1.081.277,12)
7. Otros gastos de explotación.	10	(1.064.284,78)	(981.846,97)
8. Amortización del inmovilizado.		(383.418,66)	(394.356,72)
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	11	81.878,49	65.295,93
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.		(174.993,60)	(177.808,69)
13. Otros resultados.	10	4.011,03	15.540,85
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+4+5+6+7+8+9+11+13)		894.403,88	786.818,33
14. Ingresos financieros.		91.350,28	22.380,30
b) Otros ingresos financieros.		91.350,28	22.380,30
15. Gastos financieros.		(77.611,23)	(57.493,78)
17. Diferencias de cambio.		8.397,58	4.751,71
B) RESULTADO FINANCIERO (14+15+17)		22.136,63	(30.361,77)
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A+B)		916.540,51	756.456,56
20. Impuestos sobre beneficios.	9	(180.031,94)	(184.355,98)
D) RESULTADO DEL EJERCICIO (C+20)		736.508,57	572.100,58

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014

A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014

	Notas	2014	2013
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias		736.508,57	572.100,58
Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto			
I. Por valoración de instrumentos financieros.			
1. Activos financieros disponibles para la venta.			
2. Otros ingresos/gastos.			
II. Por coberturas de flujos de efectivo.	11	138.188,04	65.295,93
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.			
V. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta.			
VI. Diferencias de conversión.	11	(34.547,00)	(16.323,97)
VII. Efecto impositivo.			
B) Total ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (I+II+III+IV+V+VI+VII)		103.641,04	48.971,96
Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias			
VIII. Por valoración de instrumentos financieros.			
1. Activos financieros disponibles para la venta.			
2. Otros ingresos/gastos.			
IX. Por coberturas de flujos de efectivo.	11	(81.878,49)	(65.295,93)
X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
XI. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta.			
XII. Diferencias de conversión.			
XIII. Efecto impositivo.		20.469,61	16.323,97
C) Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VIII+IX+X+XI+XII+XIII)		(61.408,88)	(48.971,96)
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)		778.740,73	572.100,58

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014

	Notas	2.014	2.013
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN		1.398.986,83	792.419,09
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	9	916.540,50	756.456,56
2. Ajustes del resultado		547.727,09	540.397,38
a) Amortización del inmovilizado (+)	5	383.418,66	394.356,72
c) Correcciones valorativas por deterioro (+/-)	10	76.747,39	0,00
d) Imputación de subvenciones (-)	11	-65.295,93	-65.295,93
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-)		174.993,60	186.808,69
g) Ingresos financieros (-)		-91.350,28	-28.214,17
h) Gastos financieros (+)		77.611,23	57.493,78
i) Diferencias de cambio (+/-)		-8.397,58	-4.751,71
3. Cambios en el capital corriente		176.832,94	-335.557,44
a) Existencias (+/-)	17	-70.676,95	-112.747,18
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-)	5	1.878.819,86	-1.479.576,20
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-)	5	-1.628.878,67	1.256.282,18
e) Otros pasivos corrientes (+/-)	5	-2.431,30	483,76

4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación		-242.113,70	-168.877,41
a) Pagos de intereses (-)		-77.611,23	-57.493,78
c) Cobros de intereses (+)		91.350,28	28.214,17
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-)		-255.852,75	-139.597,80
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/-1+/-2+/-3+/-4)		1.398.986,83	792.419,09
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		-1.110.053,09	-123.132,22
6. Pagos por inversiones (-)		-1.291.004,59	-1.623.132,22
a) Empresas del grupo y asociadas	12	0,00	-1.000.000,00
b) Inmovilizado intangible	5	-729,00	-1.717,77
c) Inmovilizado material		-1.137.966,57	-311.857,56
e) Otros activos financieros		0,00	-982,50
h) Otros activos		-152.309,02	-308.574,39
7. Cobros por desinversiones (+)		180.951,50	1.500.000,00
e) Otros activos financieros	5	180.951,50	1.500.000,00
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (6+7)		-1.110.053,09	-123.132,22
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		-184.444,03	634.919,18
9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio		91.204,13	0,00
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero		-275.648,16	634.919,18
a) Emisión	7	0,00	1.000.000,00
2. Deudas con entidades de crédito (+)		0,00	1.000.000,00
4. Otras deudas		0,00	0,00
b) Devolución y amortización de	7	-275.648,16	-365.080,82
2. Deudas con entidades de crédito (-)		-273.334,40	-288.347,45
5. Otras deudas (-)		-2.313,76	-76.733,37
11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio		0,00	0,00
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+9+10+11)		-184.444,03	634.919,18
D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio		8.397,58	4.751,71
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (5+8+12+D)		112.887,29	1.308.957,76
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio		2.010.019,40	701.061,64
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio		2.122.906,69	2.010.019,40

Anexo 2:

Delrio y Cía Auditores, S.L.

C/ San Francisco, 3

Zaragoza

INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE DE CUENTAS ANUALES

A los Accionistas de XYZ:

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de la Sociedad XYZ que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2014, 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 XYZ de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, que se identifica en la Nota 2 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

El auditor cuenta con una limitación al alcance al tratarse de una auditoría de primer año, lo que supondrá no poder conocer la valoración de las existencias de la empresa a comienzo de año.

La empresa debido al cambio de formato de los envases según los clientes, cuenta en almacén con existencias obsoletas que debería depreciar.

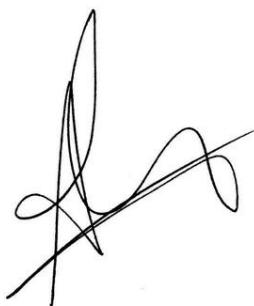
Opinión con salvedades

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 XYZ a 31 de diciembre de 2014 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 2014 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 2014. 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.

Delrio y Cía Auditores, S.L.



Leticia del Río

Zaragoza, 20 de Septiembre de 2015

BIBLIOGRAFÍA.

- NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.
 - NIA-ES 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.*
 - NIA-ES 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*
 - NIA-ES 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros.*
 - NIA-ES 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros.*
 - NIA-ES 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*
 - NIA-ES 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.*
 - NIA-ES 315, *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.*
 - NIA-ES 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados.*
 - NIA-ES 500, *Evidencia de auditoría.*
 - NIA-ES 505, *Confirmaciones externas.*
 - NIA-ES 520, *Procedimientos analíticos.*
 - NIA-ES 530, *Muestreo de auditoría.*
 - NIA-ES 540, *Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y de la información relacionada a revelar.*
 - NIA-ES 580, *Manifestaciones escritas.*
 - 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 de emitido por un auditor independiente.*
- “Guía de actuación para la realización de los trabajos de revisión de cuentas justificativas de subvenciones, en el ámbito del sector público estatal”, recogida en la Circular E05/2008.
Guía de actuación 15 – Marzo 2008 (revisada en febrero y julio 2011) ICJCE.

http://www.icjce.es/images/pdfs/Circulares_2/2008/circular_e05_2008_ga15r%28rev_febrero_2011%29%28actualizada_julio_2011_%29guia15r.pdf

- Ley 38/2003, de 17 de Noviembre, General de Subvenciones
- “Procedimientos para la emisión de informes de procedimientos acordados sobre ratios ligados a contratos de financiación y de adquisición”, Circular E01/2008.
Guía de actuación 13– Diciembre de 2007 (revisada en febrero y julio 2011) ICJCE

http://www.icjce.es/images/pdfs/Circulares_2/2008/circular_e01_2008_guia_13%28rev_febrero_2011_y_actualizada_julio_2011%29_guia13.pdf

- Guía de actuación profesional en relación con los Mandatos para realizar procedimientos acordados sobre información Financiera, publicada en julio de 2006 por el ICJCE.
- “Guía de actuación para la realización de dictámenes periciales en el ámbito judicial”, recogido en la Circular E16/2009.
Guía de actuación 26- Abril de 2009 (revisada febrero y julio 2011) ICJCE.

http://www.icjce.es/images/pdfs/Circulares_2/2009/circular_e16_2009_guia26%28revisada_febrero_acutalizada_julio_2011%29guia26r.pdf

- “Guía de actuación para trabajos de revisión limitada” recogida en la circular E11/2012.
Guía de actuación 18 – Junio de 2008 (revisada Octubre de 2012) ICJCE.

http://www.icjce.es/images/pdfs/guias_de_actuacion/2012/guia_actuacion_18_revisada_octubre2012.pdf

- Modelos de Informe y Guías de Actuación para trabajos de revisión limitada sobre estados financieros intermedios, 2008.
- Guía de actuación 36, “Guía de actuación sobre cartas de encargo”, publicada por el Instituto Censores Jurados de Cuentas de España.
- www.noticiasjuridicas.com
- <http://www.icac.meh.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=477>
- Ley de sociedades de capital.
- BOICAC nº 96 (ICAC, 2013), *Nuevos límites para la presentación de Balance abreviado y auditoría de entidades que no son sociedades de capital*.
- Sánchez, Dr. Salvador. *La evidencia de auditoría basada en pruebas de cumplimiento: especial referencia a las NIA- ES*. Revista contable nº36, septiembre 2015.