

Trabajo Fin de Máster

Procedimientos de Auditoría: Trabajos realizados
en las Prácticas

Autora

Louise Anne Torroba Ordas

Director/es

D. Javier Castillo Eguizábal
D. Vicente Condor López

Facultad de Economía y Empresa
2016

Autora: Louise Anne Torroba Ordas

Directores: D. Javier Castillo Equizábal, D. Vicente Condor López

Título: Procedimientos de Auditoría: Trabajos realizados en las prácticas

Titulación: Master Universitario en Auditoría

Modalidad del trabajo: Trabajo académico vinculado a las materias relacionadas con la impartición del Master, así como las prácticas realizadas en las Firmas de auditoría.

RESUMEN:

El presente trabajo expone los procedimientos de auditoría que han sido realizadas en las prácticas en la firma Moore Stephens LP, S.L. durante el curso 2015-2016 del Master Universitario en Auditoría. Se centra fundamentalmente en los procedimientos de auditoría realizados por una Auditora Junior en las áreas de Inmovilizado Material, Intangible, e Inversiones Inmobiliarias, en Clientes y Cuentas a Cobrar, Tesorería, Proveedores y Cuentas a Pagar, Administraciones Públicas, y Gastos de Personal. Además, se expone otros trabajos realizados que no están necesariamente relacionados con la Auditoría de Cuentas de forma directa como las traducciones, trámites relacionados con el concurso de acreedores, y la elaboración de informes que forman parte de los trabajos de consultoría. Se incluyen en el presente trabajo los papeles de trabajo utilizados para cada área mencionada y se explica su uso, elaboración, contenido, y la conclusión que se obtiene tras los procedimientos realizados.

ABSTRACT:

This final project contains auditing procedures that have been carried out during our internship in Moore Stephens LP, S.L. auditing firm during the school year 2015-2016 as a part of the course of Masters in Auditing. It focuses on auditing procedures that are usually performed by junior auditors in different areas such as tangible and intangible assets, property investments, accounts receivable, liquid assets, accounts payable, taxes, and personnel expenditures. We will also discuss other tasks that have been accomplished that are not directly related to auditing such as translation of important documents, processing and documentation of bankruptcy cases, and drafting reports related to various cases in the area of consulting. This final project includes examples of documentation that were used in different areas, and we explain their significance, how are they created, content, and conclusions obtained after every auditing procedure.

Índice

1. Introducción.....	4
2. Auditoría de los activos.....	4
2.1 Inmovilizado Material y el Inmovilizado Intangible.....	5
2.2 Cuentas a Cobrar.....	21
2.3 Tesorería.....	34
3. Auditoría de los pasivos.....	44
3.1 Proveedores y cuentas a pagar.....	45
3.2 Administraciones Públicas.....	51
4. Auditoría de Pérdidas y Ganancias (Gastos del Personal).....	66
5. Tareas adicionales realizadas en las prácticas.....	72
6. Conclusiones.....	74
7. Bibliografía.....	76
8. Legislación.....	77
9. Webgrafía.....	77
10. Anexos	
Anexo I. Control de Circularización Clientes y Cuentas a Cobrar	
Anexo II. Sumaria de Proveedores y cuentas a pagar	
Anexo III. Análisis de los principales proveedores	
Anexo IV. Control de Circularización de Proveedores y Acreedores	
Anexo V. Sumaria Administraciones Públicas	
Anexo VI. Sumaria Gastos de Personal	

1. INTRODUCCION

Durante el curso, he tenido la oportunidad de realizar las prácticas en Moore Stephens LP, S.L. bajo la supervisión del socio de la firma D° Manuel Julve Yus junto con los gerentes de cada proyecto. Moore Stephens Internacional es uno de las mayores redes de auditores y consultores del mundo con 292 Firmas independientes que disponen de 626 oficinas en 103 países. El objetivo de las Firmas Miembros es ser percibidos como un referente de primer nivel para sus necesidades financieras, asesoramiento y de auditoría. Ellas lo consiguen facilitando un valioso asesoramiento y soluciones adecuadas para ayudar a las empresas alcanzar sus objetivos personales y comerciales.

Mi trabajo se ha centrado fundamentalmente en la fase de la ejecución de auditoría haciendo los procedimientos relacionados en los papeles de trabajo de cada área de auditoría de los Estados Financieros de los clientes. Hemos realizado procedimientos de auditoría de los activos, pasivos, patrimonio neto, y de las pérdidas y ganancias. En el presente trabajo, expondremos los objetivos y procedimientos de auditoría de las áreas trabajadas acompañados por algunos trabajos realizados en los papeles de trabajo para un cliente hipotético y las conclusiones que hemos obtenido en cada uno de ellos. El trabajo se divide en varios apartados y comenzaremos hablando de la auditoría de los activos centrando en el área de Inmovilizado Material e Intangible, en el área de Cliente y Cuentas a Cobrar, y Tesorería. En segundo lugar, hablaremos de la auditoría de los pasivos centrando en los Proveedores y Cuentas a Pagar y en las cuentas con las Administraciones Públicas. En tercer lugar, hablaremos de la auditoría de Pérdidas y Ganancias haciendo hincapié al área de Gastos de Personal. En cuarto lugar, dedicamos un apartado para otros trabajos que hemos realizado en las prácticas, y, por último, terminamos este trabajo con las conclusiones.

2. AUDITORIA DE LOS ACTIVOS

La auditoría tiene como objetivo principal justificar la fiabilidad de la información contable expresada en los Estados Financieros. Nuestra labor como auditores se trata fundamentalmente de formar una opinión profesional sobre las cuentas anuales de la empresa y para ello examinamos cada una de las cuentas de las masas patrimoniales buscando con ello elementos de juicio sobre su razonabilidad de acuerdo a las evidencias obtenidas.

El Plan General de Contabilidad 2007 define los activos como “*bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.*” Además, “*los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto*” (PGC, ed. Pirámide, 2015).

2.1 Inmovilizado Material y el Inmovilizado Intangible

La auditoría del inmovilizado tanto material como intangible afectan varios componentes de las Cuentas Anuales concretamente al Activo No Corriente, Pérdidas y Ganancias (por la amortización, deterioro y enajenaciones), Estado de Flujos de Efectivo por los ajustes a realizar en los flujos de explotación e inversión y en la Memoria (dentro de los apartados de las Normas de Registro y Valoración, Inmovilizado Material, Arrendamientos, Instrumentos Financieros, y Subvenciones); y el trabajo se centra básicamente en el análisis de las cuentas siguientes: Inmovilizado material subgrupo 21, cuentas 281 y 291 y subgrupo 23, Inversiones inmobiliarias: cuentas 220,221,282 y 292 y las cuentas del grupo 20 del Inmovilizado intangible. A continuación, enunciamos los objetivos generales de la auditoría de esta área que nos han proporcionado algunos profesores en las sesiones de auditoría como por ejemplo en el caso de la profesora y auditora Lidia Sierra quien nos ha impartido las clases de esta área.

Objetivos de Auditoría del Inmovilizado Intangible (Sierra, 2016)

1. Que los inmovilizados adquiridos no son ficticios y existen, utilizando inventarios y pruebas documentales y que han sido valorados de manera correcta.
2. Que los saldos son auténticos y se encuentran correctamente clasificados en los estados contables, en los registros contables, así como reflejan sus características y su valor, principalmente si se encuentran en funcionamiento, si se encuentran en curso, arrendados a terceros o bien cualquier otra información adicional que permita obtener evidencia suficiente para una opinión técnica.

3. Los retiros o ventas de inmovilizado se contabilizan correctamente; regularizando el coste de adquisición, su amortización acumulada, y reconociendo el Beneficio o Pérdida resultante de la venta.
4. Las regularizaciones fiscales realizadas en los elementos de activo están de acuerdo con las disposiciones legales en vigor.
5. La política de amortizaciones seguida por la Entidad responde a un método razonable (el único es la vida útil), están correctamente registradas, y dicho método se utiliza de manera uniforme.
6. Los Gastos e Ingresos relacionados con el inmovilizado son reales, su devengo se ha producido dentro del ejercicio, y la contabilización de los mismos es correcta.
7. En el estado de flujos de efectivo, comprobar que se presenta de forma correcta los flujos de efectivo de explotación y de inversión
8. La memoria de las cuentas anuales contiene la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender las cuentas anuales.

Objetivos de Auditoría del Inmovilizado Material (Sierra, 2016)

1. Los activos inmovilizados adquiridos o fabricados por la empresa son propiedad de la misma, existen físicamente, y están valorados según los PCGA, aplicados uniformemente.
2. Los retiros o ventas de inmovilizado se contabilizan correctamente; regularizando el coste de adquisición, su amortización acumulada, y reconociendo el Beneficio o Pérdida resultante de la venta.
3. Las regularizaciones fiscales realizadas en los elementos de activo están de acuerdo con las disposiciones legales en vigor.
4. La política de amortizaciones seguida por la Compañía responde a un método razonable (el único es la vida útil), están correctamente registradas, y dicho método se utiliza de manera uniforme.
5. Los Gastos e Ingresos relacionados con el inmovilizado son reales, su devengo se ha producido dentro del ejercicio, y la contabilización de los mismos es correcta.
6. La memoria de las cuentas anuales contiene la información necesaria y suficiente para interpretar y comprender las cuentas anuales.
7. En el estado de flujos de efectivo, comprobar que se presenta de forma correcta los flujos de efectivo de explotación y de inversión

Cada vez que nos encargan a realizar algún papel de trabajo, siempre es necesario tener una visión global del programa de auditoría del área que estamos trabajando. A continuación, vemos un ejemplo del programa de auditoría nos han proporcionado en Moore Stephens LP, S.L. del área del inmovilizado que contiene los objetivos y procedimientos de auditoría que había que realizar. Dicho programa se elabora para todas las áreas de auditoría siguiendo las Normas Internacionales de Auditoría, las guías del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE), las consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), y otras normativas que resulta de aplicación.

En la tabla 2.1.1, vemos una primera parte del programa del inmovilizado. En esta primera tabla, destacan los objetivos y criterios fundamentales que deberían cumplir cada uno de los elementos del inmovilizado para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material conociendo la entidad y su entorno tal como lo que se ha establecido en la NIA 315. Los elementos deberían cumplir los siguientes criterios:

- ✓ **Integridad:** todos los activos (o pasivos) y las transacciones deban ser recogidas en los estados financieros.
- ✓ **Existencia:** exige que un activo, pasivo, o una transacción existe a una fecha; debería haberse ocurrido durante el periodo cubierto por los estados financieros.
- ✓ **Exactitud:** los detalles relativos a la fecha, descripción, cantidad y precio de los activos, pasivos, y otras transacciones son capturados, registrados y procesados de forma correcta.
- ✓ **Valoración:** deberían ser registrados por su adecuado valor.
- ✓ **Obligaciones y Derechos:** que la entidad posee los adecuados derechos sobre los activos recogidos en los estados financieros y los pasivos son obligaciones propias de la entidad (ejemplo: titularidad).
- ✓ **Desglose y Presentación:** la información es desglosada, clasificada y descrita de acuerdo a las políticas contables generalmente aceptadas y con los requisitos legales aceptables.

<u>PROGRAMA DE INMOVILIZADO MATERIAL</u>		
CLIENTE: A, S.A.	HECHO POR:	FECHA:
CIERRE: 2015	REVISAD O POR:	FECHA:
Objetivos	Afirmaciones	

	V	E	DyO	CyC	I	EyO	CO
Que los activos fijos estén registrados al precio de adquisición							
Que las adiciones correspondan a partidas reales y capitalizables y que no existen partidas cargadas a gastos que debieron ser capitalizadas							
Que los retiros han sido adecuadamente contabilizados							
Que los porcentajes de depreciación aplicadas son razonables y que el método empleado para la depreciación es uniforme con el año anterior							
Que los activos fijos hipotecados o dados en garantía están revelados en las notas a los estados financieros							
Que no existen motivos para creer que el valor neto de los activos fijos no será recuperado en el curso normal de las operaciones							
Que los activos son propiedad de la Compañía, y que se dispone de toda la documentación de soporte que acredita la propiedad de dichos activos							
<p style="color: red;">EyO= Existencia y Ocurrencia, I = Integridad, DyO=Derechos y Obligaciones, E = Exactitud y Clasificación, CO= Corte de Operaciones, CyC= Clasificación y Comprensibilidad, V = Valoración e Imputación.</p>							

Tabla 2.1.1: Programa del Inmovilizado Material

Fuente: Papeles de trabajo, Moore Stephens LP, S.L.

Además de los criterios mencionados anteriormente, se incluyen también en este papel otros elementos a comprobar como el corte de operaciones (CO), clasificación y comprensibilidad (CC), y la valoración e imputación (V).

La segunda parte del programa del inmovilizado está formada por los procedimientos de auditoría del inmovilizado que incluyen las tareas que había realizar, las referencias de los papeles de trabajo, la persona quien lo tiene que realizar y, por último, la persona encargada de su revisión. Como sabemos, los trabajos en auditoría siempre se realizan en grupo, por tanto, siempre es necesario coordinarse con los miembros del equipo de cada proyecto. En Moore Stephens, no existe grandes equipos de auditoria, por lo cual no hemos tenido problemas de comunicación ni de repartos del cargo. Tal como veremos en los papeles de trabajo de un cliente hipotético, hemos tenido la oportunidad de realizar varios trabajos del área de inmovilizado y más tarde han sido revisados por la gerente y la revisión final siempre la realiza el socio responsable del proyecto.

Como auditora junior, me mandaron a realizar los papeles de trabajo del archivo permanente, concretamente la revisión de las pólizas de seguro que siempre deberían tener actualizados, y el análisis de la relación de los activos de propiedad de la empresa que están en poder de terceros estudiando su registro, valoración y su control. Además de los papeles del archivo permanente, he empleado más mi tiempo a la realización de otros papeles de trabajo dentro de los archivos corrientes como por ejemplo la cédula sumaria

del inmovilizado que contiene los saldos al cierre del ejercicio que siempre debería estar actualizada a la versión más reciente ya que las empresas siempre nos mandan una contabilidad preliminar pero las cifras siempre se modifican conforme se vaya acercando al cierre e incluso después del cierre debido a las correcciones por tanto deberíamos asegurarnos que siempre están actualizadas. También he tenido que construir el papel de trabajo relativo al análisis y evolución del inmovilizado material, la conciliación de los registros auxiliares y la contabilidad, análisis de altas y bajas del inmovilizado, análisis de los gastos de reparación y mantenimiento, análisis de los trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado, traspaso de los datos para el análisis del deterioro, y la comprobación de los datos de las cuentas anuales e incluso la comprobación final de la memoria.

A continuación, expondremos de forma más detallada los trabajos realizados para cada papel de trabajo que hemos podido realizar en las prácticas.

	Procedimiento de auditoría	Hecho por	Revisado por
1	Revisar la actualización del Archivo Permanente y concluir sobre: <ul style="list-style-type: none"> • Pólizas de seguros para ver si están correctamente asegurados los bienes de inmovilizado propiedad de la empresa • Protección física de aquellos activos fijos de fácil sustracción, tales como herramientas pequeñas, moldes, etc. Revise si los activos están debidamente identificados. • Cargas y Gravámenes que afectan a los activos: Mediante revisión de los contratos de préstamos, actas, solicitud de nota simple al Registro de la Propiedad en su caso., determine el valor de los activos fijos hipotecados o sobre los cuales existen restricciones. • Si existen compromisos de compra o construcción de importancia. • Planes de inversión: informarse sobre obligaciones actuales y futuras de adquisición acordadas por la entidad • Indague si hay activos que no están siendo utilizados en las operaciones, activos inmobiliarios y activos no afectos a la explotación o disponibles para la venta. • Solicitar relación de los activos propiedad de la empresa en poder de terceros. Analizar valoración, registro y control de los más significativos En caso de que existan inclúyalo en puntos de atención al socio.	Gerente/Junior	Socio
2	Sumaria: Obtenga la cédula sumaria del área y crúcela con la partida de Balance Situación y con los saldos de la auditoría del ejercicio anterior.	Gerente/Junior	Socio
3	Análisis y evolución de Inmovilizado Material: Obtenga del cliente el resumen de los movimientos del ejercicio (incluyendo amortizaciones y deterioros de valor) que incluya saldo inicial, adiciones, retiros y traspasos del ejercicio y el saldo final. Compruebe cálculos aritméticos y coteje la información contenida en este pt con la sumaria y/o con el Registro auxiliar del inmovilizado si la empresa dispone de él.	Gerente/Junior	Socio
4	Conciliación registros auxiliares con contabilidad: Obtenga el cuadro de los registros auxiliares de las cuentas de inmovilizado y de depreciación acumulada contra las cuentas de control en el mayor y con la sumaria. Obtenga la explicación de las partidas conciliatorias importantes, si las hay, o cualquier ajuste significativo hecho en los registros contables.	Gerente/Junior	Socio
5	Compare los gastos de depreciación, amortización y mantenimiento, con los gastos registrados en el mismo período del año anterior y obtenga explicación satisfactoria de las fluctuaciones importantes. Evalúe su incidencia sobre las pruebas a realizar.	Gerente/Jefe	Socio
6	Comprobación existencia física de inmovilizado material	Gerente/Jefe	Socio

7	Análisis altas de Inmovilizado Material	Gerente/Junior	Socio
8	Análisis bajas de inmovilizado	Gerente/Junior	Socio
9	Análisis Cálculo global de Amortización de Inmovilizado	Gerente/Jefe	Socio
10	Análisis gastos de reparación y mantenimiento	Gerente/Junior	Socio
11	Análisis inmovilizado en curso: <ul style="list-style-type: none"> • Si la Compañía tiene activos fijos en construcción, determine la correcta contabilización de los intereses causados durante el período de la construcción de acuerdo con el PGC (especial atención a inmovilizados en curso paralizados o con alargamiento injustificado en su construcción) • Investigue proyectos de inversión que no han sido completados en un plazo razonable o cuyos desembolsos son mayores que los originalmente planeados y obtenga explicaciones satisfactorias. Cerciérese que no hayan sido capitalizados gastos incorrectamente y que tales activos no debieron comenzar a depreciarse. 	Gerente/Jefe	Socio
12	Análisis cargas y gravámenes		
13	Análisis de Trabajos realizados por la empresa para su inmovilizado	Gerente/Jefe	Socio
14	Análisis deterioro de activos	Gerente/Jefe	Socio
15	Análisis Bienes adquiridos mediante contrato ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS	Gerente/Jefe	Socio
16	Análisis de Arrendamientos operativos	Gerente/Jefe	Socio
17	Comprobación información cuentas anuales	Gerente/Junior	Socio

Tabla 2.1.2: Procedimientos de Auditoría del Inmovilizado Material

Fuente: Papeles de trabajo, Moore Stephens LP, S.L.

Nota: Los apartados marcados son las tareas realizadas en las prácticas.

Elaboración de la Sumaria

La sumaria es uno de los primeros documentos de trabajo de auditoría de cada área. Contiene los saldos de cada cuenta relacionada a la partida analizada. Los saldos siempre son del periodo auditado y del año anterior para cumplir con el criterio de comparabilidad. En la tabla 2.1.3 que tenemos a continuación, vemos un ejemplo de una sumaria que hemos podido realizar durante el desarrollo de las prácticas. Es la sumaria del grupo de inmovilizado, que contiene los saldos de las cuentas relacionadas con los activos del inmovilizado tanto del ejercicio 2015 como del 2014 (nuestro ejemplo).

DESGLOSE DEL ÁREA DE INMOVILIZADO POR SUBCUENTAS			
EMPRESA: A, S.A.		REF:	
AÑO: 2015		HECHO POR:	
		FECHA:	
BALANCE DE SUMAS Y SALDOS		REVISADO POR:	
		FECHA:	
CUENTA	NOMBRE	SALDO 31/12/2015	SALDO 31/12/2014
200000001	INVESTIGACION	497.077,83	497.077,83
	TOTAL 200	497.077,83	497.077,83
203000002	PROPIEDAD INDUSTRIAL 1	51.227,84	51.227,84
	TOTAL 203	51.227,84	51.227,84
206000001	APLICACIONES INFORMÁTICAS	323.985,70	323.985,70
206000003	APLICACIONES INFORMAT. 1	74.432,08	74.432,08
	TOTAL 206	348.417,78	348.417,78
210000001	TERRENOS	95.751,11	95.751,11
210000002	TERRENOS. 1	55.032,00	55.032,00

	TOTAL 210	100.783,11	100.783,11
211000001	CONSTRUCCIONES	13.091.596,69	13.051.504,44
211000003	CONSTRUCCIONES. 1	2.090.015,92	2.090.015,92
	TOTAL 211	15.131.612,61	15.091.520,36
212000001	INSTALACIONES	18.650.451,43	18.604.430,10
212000003	INSTALACIONES 1	1.953.410,91	1.953.410,91
212000004	INMOVILIZADO ACTAS 2006/7	210.500,49	210.500,49
212000005	PLANTA 2	132.000,00	200.000,00
	TOTAL 212	20.796.362,83	20.818.341,50
213000001	MAQUINARIA	7.459.464,72	6.277.288,50
213000003	MAQUINARIA 1	235.289,33	235.289,33
	TOTAL 213	7.644.754,05	6.462.577,83
214000001	UTILLAJES	367.350,41	308.414,86
214000002	UTILLAJES 1	170.704,05	170.704,05
	TOTAL 214	488.054,46	429.118,91
215000001	TRANSPORTE INTERNO	2.154.198,18	2.149.048,18
215000004	TRANSPORTE INTERNO 1	466.925,06	466.925,06
	TOTAL 215	2.571.123,24	2.565.973,24
216000001	MOBILIARIO	203.736,40	202.778,04
216000003	MOBILIARIO 1	83.347,41	83.347,41
	TOTAL 216	237.083,81	236.125,45
217000001	EQUIPOS PARA PROC. INFOR.	113.460,83	110.427,05
217000002	EQUIPOS PARA PROC. INFOR. 1	50.642,46	50.642,46
	TOTAL 217	114.103,29	111.069,51
218000001	ELEMENTOS DE TRANSPORTE	400.319,69	382.867,48
218000002	ELEMENTOS DE TRANSPORTE 1	68.100,83	68.100,83
	TOTAL 218	418.420,52	400.968,31
	TOTAL INMOVILIZADO MATERIAL	47.102.297,92	45.816.478,22
	TOTAL INMOVILIZADO MAT + INM	47.849.021,37	46.563.201,67
220000001	FINCA 1	814.924,18	809.605,02
	TOTAL 220	814.924,18	809.605,02
221000001	INVERSIONES INMOBILIARIAS	106.148,21	106.148,21
	TOTAL 221	106.148,21	106.148,21
232000010	INVERSIONES 2011	50.000,00	50.000,00
232000013	INMOV.EN CURSO MEJORA PROCESOS E INS	53.253,09	0,00
	TOTAL 232	53.253,09	50.000,00
239000001	ANTICIPOS PARA INMOV. MATERIAL	50.000,00	150.900,00
239000002	ANTICIPOS FINCA 1	142.241,06	98.587,44
	TOTAL 239	142.241,06	150.900,00
	TOTAL INMOVILIZADO MATERIAL	48.018.864,46	47.333.131,45
	TOTAL INMOVILIZADO	48.765.587,91	48.229.854,90
280200001	A. ACUM. INVESTIGACIÓN	-84.123,34	-44.707,78
	TOTAL 2802	-84.123,34	-44.707,78
280300004	A.AC. PROP. INDUSTRIAL 1	-1.227,84	-1.227,84
	TOTAL 2803	-1.227,84	-1.227,84
280600001	A. ACUM. INMOV. INMATERIAL	-223.283,37	-269.910,06
280600006	A. AC. APLIC. INFORM. 1	25.567,92	-24.432,08
	TOTAL 2806	-247.715,45	-294.342,14
281100001	A. AC. CONSTRUCCIONES	-5.276.959,25	-5.066.929,12
281100003	A. AC. CONSTRUCCIONES 1	-455.360,78	-464.132,31
	TOTAL 2811	-5.782.320,03	-5.531.061,43
281200001	A. AC. INSTALACIONES TECNICAS	-13.943.970,39	-13.547.357,26
281200003	A. AC. INSTAL. TECNICAS 1	-1.110.930,75	-1.071.326,61
281200004	A. AC. INMOVILIZADO ACTAS 2006/07	-13.781,78	-27.294,39
281200005	A. AC. PLANTA 1	-32.232,78	-5.001,00
	TOTAL 2812	-15.100.915,70	-14.650.979,26
281300001	A. AC. DE MAQUINARIA	-4.010.196,06	-3.674.154,41
281300003	A. AC. MAQUINARIA 1	-96.754,75	-139.082,88
	TOTAL 2813	-4.156.950,81	-3.813.237,29
281400001	A. AC. DE UTILLAJE	-26.291,73	-58.755,99
281400002	A. AC. UTILLAJE 1	-64.572,93	-112.984,05
	TOTAL 2814	-140.864,66	-171.740,04
281500001	A. AC. TRANSPORTE INTERNO	-1.405.538,39	-1.308.655,82
281500004	A. AC. TRANSP. INTERNO 1	-243.066,36	-262.813,36

281600001	TOTAL 2815	-1.698.604,75	-1.571.469,18
	A. AC. MOBILIARIO	-86.798,89	-133.141,83
281600003	A. AC. MOBILIARIO 1	22.878,60	-25.765,90
	TOTAL 2816	-113.920,29	-158.907,73
281700001	A. AC. EQUIPOS PROC. INFORMAC.	-2.429,21	-40.189,54
281700002	A. AC. EQUIP. PROC. INFORM. 1	-49.357,54	-642,46
	TOTAL 2817	-51.786,75	-40.832,00
281800001	A. AC. ELEMENTOS DE TRANSPORTE	-202.582,38	-273.241,43
281800002	A. AC. ELEMENTOS TRANSP.1	-31.899,17	-18.100,83
	TOTAL 2818	-220.683,21	-291.342,26
282000001	AMORT.ACUM. INVERSIONES INMOBILIARIAS	-7.396,86	-41.480,18
	TOTAL 2820	-7.396,86	-41.480,18
680000001	AMORT. INMOVILIZADO INTANGIBLE	142.788,87	49.269,21
681000001	AMORTIZACION INMOVILIZADO MATERIAL	1.573.222,50	1.489.132,17
	TOTAL CUENTA 68	1.666.011,37	1.538.401,38
670000001	PERDIDAS ENAJENACIÓN INMOVILIZADO	50.547,13	0,00
	TOTAL CUENTA 670	50.547,13	0,00
771000001	BENEFICIOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL	-25.647,00	-3.700,00
772000001	BENEFICIOS VENTA INM. INVERS. INMOVILIZA	0,00	-76.365,01
	TOTAL CUENTA 77	-25.647,00	-80.065,01
730000001	TRABAJOS INMOV. INTANG. 1	0,00	-343.639,51
731000001	TRABAJOS REALIZADOS PARA INMV. MAT.	0,00	-59.797,50
	TOTAL TRABAJOS INMOVILIZADO	0,00	-403.437,01

Tabla 2.1.3: Sumaria Inmovilizado, desglose del área del inmovilizado por subcuentas

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con las cifras de elaboración propia.

Nota: 1 se refiere a la otra cuenta que corresponde a la contabilidad de la otra oficina que se añade a la cuenta de la oficina central

Mi labor en este papel de trabajo se ha centrado básicamente en su elaboración y su actualización. Antes de comenzar la auditoría de 2015, siempre nos aseguramos que tenemos los datos del 2014 actualizados a su versión final y para ello nos tenemos que recurrir a las Cuentas Anuales (CCAA) finales y a la contabilidad definitiva del año 2014, con sus datos actualizamos los saldos del 2014. Después de realizar las modificaciones, procedemos a traspasar los saldos de las cuentas del 2015, normalmente se construye la sumaria con la contabilidad no definitiva y por tanto es imprescindible que volvamos a revisarla una vez que el cliente haga el cierre de su contabilidad definitiva. Este proceso se realiza en todas las áreas de auditoría y veremos su utilidad en la fase final de ejecución del trabajo cuando se hace la comprobación final de las CCAA. Observando las cifras de 2014 y 2015, vemos que ha habido variaciones y esta observación nos llevará al siguiente papel de trabajo.

Análisis y Evolución del Inmovilizado Material, Inmovilizado Intangible, y de las Inversiones Inmobiliarias

Tal como lo que hemos mencionado anteriormente, las variaciones entre los saldos finales del periodo auditado y del periodo anterior están sujetos a investigación y verificación como un procedimiento de auditoría. No deberíamos olvidar que los activos

inmovilizados adquiridos o fabricados por la empresa son propiedad de la misma, existen físicamente, están valorados adecuadamente y dicha forma de valoración será aplicado de manera uniforme. Es imprescindible que las bajas o ventas de inmovilizado se contabilizan correctamente; regularizando el coste de adquisición, su amortización acumulada, y reconociendo el beneficio o pérdida resultante de la venta. Además, las regularizaciones fiscales realizadas en los elementos de activo están de acuerdo con las disposiciones legales en vigor y la política de amortizaciones seguida por la empresa responde a un método razonable (según la vida útil), están correctamente registradas y de manera uniforme. Y, por último, los gastos e ingresos relacionados con el inmovilizado son reales, su devengo se ha producido dentro del ejercicio, y la contabilización de los mismos es correcta.

Los siguientes papeles de trabajo reflejados en las tablas 2.1.4 y 2.1.5 contienen las cuentas de los elementos del inmovilizado e inversiones inmobiliarias a nivel de 3 y 4 dígitos y sus saldos iniciales y finales correspondientes. La diferencia entre ambos saldos de debe a las altas, bajas, o trasposos de los elementos de inmovilizado.

ANALISIS Y EVOLUCION DEL INMOVILIZADO MATERIAL, INVERSIONES INMOBILIARIAS E INMOVILIZADO INTANGIBLE						
EMPRESA: A, S.A.		HECHO POR:		REVISADO		REF:
AÑO: 2015		FECHA:		POR		
				FECHA		
EVOLUCIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL E INVERSIONES						
1) INMOBILIARIAS						
nºcta	título	saldo inicial	altas	bajas	traspasos	saldo final
210	TERRENOS Y BIENES NATURALES	100.783,11				100.783,11
211	CONSTRUCCIONES	15.091.520,36	40.092,25			15.131.612,61
212	INSTALACIONES TECNICAS	20.818.341,50		-21.978,67		20.796.362,83
213	MAQUINARIA	6.462.577,83	1.182.176,22			7.644.754,05
214	UTILLAJE	429.118,91	58.935,55			488.054,46
215	OTRAS INSTALACIONES (TRANSPORTE INTERNO)	2.565.973,24	5.150,00			2.571.123,24
216	MOBILIARIO	236.125,45	958,36			237.083,81
217	EQUIP. PARA PROCES. DE INFORMAC.	111.069,51	3.033,78			114.103,29
218	ELEMENTOS DE TRANSPORTE	400.968,31	17.452,21			418.420,52
219	OTRO INMOVILIZADO MATERIAL	0,00				0,00
21	TOTAL INMOVILIZACIONES MATER.	46.216.478,22	1.307.798,37	-21.978,67	0,00	47.502.297,92
220	INVERSIONES EN TERRENOS Y B. NAT.	809.605,02	5.319,16			814.924,18
221	INVERSIONES EN CONSTRUCCIONES	106.148,21				106.148,21
22	TOTAL INVERSIONES INMOBILIARIAS	915.753,23	5.319,16	0,00	0,00	921.072,39
23	IM en CURSO y ANTICIPOS	200.900,00		-5.405,85		195.494,15
2	TOTAL INMOVILIZACIONES MATER.	47.333.131,45	1.313.117,53	-27.384,52	0,00	48.618.864,46
291	DETERIORO VALOR DE I.M.	0,00				0,00
292	DETERIORO DE VALOR DE INV INMOB.	0,00				0,00
29	DETERIORO DE INMOVILIZADO MATERIAL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2811	AM.AC. CONSTRUCCIONES	-5.531.061,43	-251.258,60			-5.782.320,03
2812	AM.AC. INSTALACIONES TECNICAS	-14.650.979,26	-449.936,44			-15.100.915,70
2813	AM.AC. MAQUINARIA	-3.813.237,29	-343.713,52			-4.156.950,81
2814	AM.AC. UTILLAJE	-171.740,04		30.875,38		-140.864,66
2815	AM.AC. OTRAS INSTALACIONES (TRANSPORTE INT.)	-1.571.469,18	-127.135,57			-1.698.604,75
2816	AM.AC. MOBILIARIO	-158.907,73		44.987,44		-113.920,29
2817	AM.AC. EQ. PROC. INFORMACION	-40.832,00	-10.954,75			-51.786,75
2818	AM.AC. ELEMENTOS TTE	-291.342,26		70.659,05		-220.683,21
281	TOTAL AM.AC. INMOV. MATERIAL	-26.229.569,19	-1.182.998,88	146.521,87	0,00	-27.266.046,20
282	AM.AC. INVERSIONES INMOBILIARIAS	-41.480,18		34.083,32		-7.396,86
282	TOTAL AM.AC. INVER. INMOBILIARIAS	-41.480,18	0,00	34.083,32	0,00	-7.396,86
	VNC INMOVILIZADO MATERIAL	19.986.909,03				20.431.745,87
	VNC INVERSIONES INMOBILIARIAS	874.273,05				913.675,53

Tabla 2.1.4: Análisis y evolución del IM, I. Inmobiliarias e I. Intangible

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con las cifras de elaboración propia.

EVOLUCIÓN DEL INMOVILIZADO						
2) INTANGIBLE						
nº cuenta	TITULO	SALDO INICIAL	ALTAS	BAJAS	TRASPASOS	SALDO FINAL
200	INVESTIGACIÓN	497.077,83				497.077,83
203	PATENTES, LICENCIAS Y MARCAS	51.227,84				51.227,84
206	APLICACIONES INFORMATICAS	348.417,78				348.417,78
20	TOTAL	896.723,45	0,00	0,00	0,00	896.723,45
2802	AM. AC. DESARROLLO	-44.707,78	-39.415,56			-84.123,34
2803	AM. AC. PATENTES, LICENCIAS, Y MARCAS	-1.227,84				-1.227,84
2806	AM. AC. APLICACIONES INFORMATICAS	-294.342,14		46.626,69		-247.715,45
280	TOTAL AM. ACUMULADA	-340.277,76	-39.415,56	46.626,69	0,00	-333.066,63
290	DETERIORO DEL VALOR DE I. INTANGIBLE	0,00				0,00
29	TOTAL DETERIORO DE VALOR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	VNC INMOVILIZADO INTANGIBLE	556.445,69				563.656,82

Tabla 2.1.5: Análisis y evolución del IM, I. Inmobiliarias e I. Intangible

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con las cifras de elaboración propia.

Vemos que ha habido altas y bajas durante el ejercicio auditado por tanto el paso siguiente es la obtención de evidencias sobre dichos movimientos. Para ello, solicitamos a la empresa una relación de los movimientos de altas y bajas del inmovilizado. Una vez que la empresa nos proporciona dicha relación, se procede a la selección de las operaciones de altas y bajas que posteriormente se analizarán con mayor detalle. Normalmente, la gerente se encarga de la selección de estos movimientos ya que tienen mayor conocimiento sobre el cliente y la historia de criterios que se han utilizado en la selección. La mayoría de las veces, se escogen los movimientos más significativos y también se escogen unos movimientos al azar independientemente de su significatividad. Aunque no se puede realizar el análisis de la totalidad de los movimientos, es necesario que el porcentaje de transacciones analizadas sea elevado.

Análisis de las altas y bajas del inmovilizado

Para el análisis de altas y bajas del inmovilizado, es necesario realizar una selección de facturas que deberíamos analizar debido a la cantidad de información que nos facilitan, este procedimiento forma parte de la obtención de evidencia de auditoría. La NIA 500 contiene las normas relativas a la obtención de dichas evidencias y la construcción de estrategias y procedimientos de auditoría. Es la norma que *“explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.”* Además, es imprescindible

destacar la relación de la norma mencionada con la NIA 530 de Muestreo de Auditoría que indica que *“Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Trata de la utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.”*

En nuestro caso, se ha seleccionado 11 facturas de alta y 3 facturas de bajas del inmovilizado para analizar de forma más detallada. La gerente realiza la selección de estas facturas siguiendo los criterios basándose en las auditorías anteriores al ser una auditoría recurrente, y nuestro trabajo se ha centrado en su análisis. Una vez que la empresa nos facilite las facturas seleccionadas, procedemos a realizar el análisis comprobando una serie de información empezando su número de factura hasta la autorización. Traspasamos en el papel de trabajos los datos de la factura como el número de factura, fecha, descripción del elemento del inmovilizado que es muy importante y había que ver si cumple la definición de un activo y los criterios para que sean activables. Una vez traspasado los datos al papel de trabajo, procedemos a comprobarlo en la contabilidad para ver si han sido contabilizados correctamente, y también había que prestar atención a la fecha de la operación por si se ha realizado adecuadamente en el año auditado y la justificación de su pago. Es necesario incluir en el papel de trabajo el porcentaje de las operaciones analizadas, y para ello, cogemos el importe total de las facturas analizadas que deberíamos dividir por el importe total de las altas o bajas durante el año para obtener el porcentaje de las operaciones analizadas, y cuanto más elevado sea el porcentaje, mayor será la cobertura del análisis.

Este procedimiento se realiza tanto para las altas como las bajas del inmovilizado, y para concluir el papel de trabajo, deberíamos llegar a la conclusión de si estamos conformes y no hemos detectado un error o si hay algún dato que deberíamos verificar a la empresa o si deberíamos hacer procedimientos alternativos para obtener una evidencia suficiente de auditoría. Las tablas 2.1.6 y 2.1.7 son los papeles de trabajo de las altas del inmovilizado mientras la tabla 9 es el papel de trabajo de las bajas del inmovilizado.

ANÁLISIS ALTAS INMOVILIZADO MATERIAL												
REF:												
EMPRESA: A, S.A.				HECHO POR:				REVISADO POR:				
FECHA: 2015				FECHA:				FECHA:				
Ref: H)3 /-	SUBCTA	fecha	importe	Autorizado	Albaran (nº y fecha)	Nº fra	descripción elemento activado	activación ok		proveedor		
								si/no	puesta en marcha	subcta	nombre	total fra
1	21300001	31/03/2015	18.000,00	✓	Nº 123 05/08/2015	11	Maquina Z	si	✓	523000001_XXX	ABC SA	21.780,00
2	21300001	31/03/2015	25.000,00	✓	Nº 122 06/08/2015	15	Maquina X	si	✓	523000001_XXX	DEF SA	30.250,00
3	21300001	30/04/2015	12.000,00	✓	Nº 124 03/08/2015	16	Maquina B	si	✓	523000001_XXX	125 SL	14.520,00
4	21300001	19/06/2015	18.000,00	✓	Nº 145 30/08/2015	14	Maquina A	si	✓	523000001_XXX	320 SL	21.780,00
5	21300001	19/06/2015	38.000,00	✓	Nº 143 05/10/2015	16	Maquina D	si	✓	523000001_XXX	LOU SA	45.980,00
6	21300001	19/06/2015	15.000,00	✓	Nº 117 01/02/2015	18	Maquina E	si	✓	523000001_XXX	BBB SA	18.150,00
7	21300001	22/07/2015	25.000,00	✓	Nº 118 02/02/2015	96	Maquina F	si	✓	523000001_XXX	964 SL	30.250,00
8	21400001	30/09/2015	25.000,00	✓	Nº 198 03/05/2015	55		si	✓	523000001_XXX	140 SL	30.250,00
9	21800001	31/12/2015	50.000,00	✓	Nº 210 04/04/2015	20	Vehiculo A	si	✓	523000001_XXX	520 SL	60.500,00
10	21400001	31/12/2015	25.000,00	✓	Nº 963 09/02/2015	39	Ustillaje A	si	✓	523000001_XXX	AAA SA	30.250,00
11	21300001	26/03/2015	950.000,00	✓	Nº 417 07/07/2015	41	Maquina C	si	✓	523000001_XXX	SSF SA	1.149.500,00

Tabla 2.1.6: Análisis Altas Inmovilizado Material

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con las cifras de elaboración propia.

Ref: H)3/-	nº subcta	pagada				NOTAS
		importe	si/no	BANCO	FECHA	
1	213000001	21.780,00	si	A	05/09/2015	
2	213000001	30.250,00	si	A	06/09/2015	
3	213000001	14.520,00	si	A	03/09/2015	
4	213000001	21.780,00	si	B	31/09/2015	
5	213000001	45.980,00	si	B	05/11/2015	
6	213000001	18.150,00	si	B	01/03/2015	
7	213000001	30.250,00	si	A	03/03/2015	
8	214000001	30.250,00	si	A	03/06/2015	
9	218000001	60.500,00	si	C	05/05/2015	
10	214000001	30.250,00	si	C	15/02/2015	
11	232000010	1.149.500,00	si	B	08/08/2015	

Tabla 2.1.7: Análisis Altas Inmovilizado Material, comprobación pago.

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con las cifras de elaboración propia.

Los papeles de trabajo reflejados en las tablas 2.1.6 y 2.1.7 nos permiten concluir sobre las altas del inmovilizado. Deberíamos indicar si estamos conformes con los registros contables de las operaciones, y, además, es necesario que obtengamos evidencia suficiente de estas transacciones. Cabe añadir que las justificaciones de cobros o pagos y las facturas relacionadas con las transacciones se vinculan en los papeles de trabajo más tarde facilitara la comprensión y la comprobación de los papeles de trabajo. Y para concluir el papel de trabajo de las altas del inmovilizado, deberíamos añadir el importe total analizado y el importe total de las altas del inmovilizado y en nuestro ejemplo vemos que hemos cubierto el 91% de las altas, y por tanto lo consideramos suficiente.

TOTAL ANALIZADO	1.201.000,00
TOTAL ALTAS I.M.	1.313.117,53
% ANALIZADO	91%

Se hace el mismo proceso para las bajas del inmovilizado que veremos en la tabla 2.1.8, pero se añade otra información relativa a las ventas como causa de baja y sus beneficios o pérdidas. En nuestro caso ejemplo, al ser pocas las bajas que se producen en el ejercicio 2015, se seleccionan tres (a juicio del auditor) facturas con las que cubrimos casi la totalidad de las bajas del ejercicio.

ANÁLISIS BAJAS INMOVILIZADO MATERIAL														
EMPRESA: A, S.A.										REF:				
FECHA:										HECHO POR:		REVISADO POR:		
FECHA:										FECHA:		FECHA:		
ref. H)4/1-	nº subcta	fecha	concepto	IMPORTE BIEN	IMPORTE AM.AC.	VNC	descripción elemento baja	nº factura	Fecha fra	cliente	importe venta	resultado venta Bº venta Pº venta		conforme contabilidad
1	218000001	13/05/2015	TRANSPORTE	5.000,00	1.000,00	4.000,00	TRANSPORTE	FI/001212	13/05/2015	ALHAM A S.A.	1.000,00		3.000,00	✓
2	212000001	08/06/2015	INSTALACIONES Y	10.000,00	500,00	9.500,00	INSTALACION TECNICA	FI/002121	08/06/2015	EBRO S.A.	5.000,00		4.500,00	✓
3	212000001	18/12/2015	INSTALACIONES W	6.000,00	5.000,00	1.000,00	INSTALACION TECNICA	FI/003131	18/12/2015	QUEILES S.A.	5.500,00	4.500,00		✓
			totales	21.000,00		14.500,00					11.500,00	4.500,00	7.500,00	

Tabla 2.1.8: Análisis Bajas Inmovilizado Material.

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

También se incluye la información sobre el importe total de las bajas analizadas y la totalidad de las bajas del ejercicio y cubrimos casi el 80% de las bajas realizadas durante el ejercicio. Con todo ello, indicamos que estamos conformes con el análisis y no es necesario realizar más procedimientos por la carencia de su significatividad.

Para realizar el análisis, solicitamos facturas, albaranes de compra y pagos de todas las superiores a 4.500 euros para analizarlas en este papel de trabajo. En este ejemplo, consideramos el análisis de las facturas de reparaciones conforme ya que comprobamos que todos los conceptos corresponden a reparaciones de maquinaria o elementos para maquinas.

Conclusión general de la auditoría del Inmovilizado

Cada papel de trabajo tiene su propia conclusión, y una vez concluido todos los papeles de trabajo, el gerente o jefe del equipo recogerá todos ajustes necesarios que obtendrán de los papeles de trabajo, los revisará el socio y más tarde serán comunicados al cliente (de acuerdo a la NIA 260 “Comunicación con los Responsables del Gobierno de la Entidad”) mediante una comunicación escrita o verbal para que tengan conocimiento del tema y para que lo puedan revisar. En la tabla 2.1.10, veremos un ejemplo del resumen general de las conclusiones obtenidas durante el proceso de auditoría del inmovilizado que contiene las conclusiones principales de auditoria y las personas que han formulado dichas conclusiones. Cabe destacar que en el mismo papel se anotarán los ajustes que el cliente debería aplicar si las hay. En nuestro ejemplo, vemos que el auditor o los auditores afirman que los elementos del inmovilizado están adecuadamente registrados, sí que pertenecen al cliente y su existencia está justificada. Concluyen también que toda la información relativa a los elementos del inmovilizado está correctamente revelada en los estados financieros, la valoración es correcta igual que amortización que afirman que es uniforme y razonable, los elementos están asegurados, y esperan que se recuperará el valor neto de los activos fijos en las operaciones normales futuras de la empresa.

AREA DE INMOVILIZADO				
EMPRESA: A, S.A. AÑO: 2015		HECHO POR: FECHA:		REF: REVISADO POR FECHA:
	<u>CONCLUSION</u>	<u>SI/NO</u>	<u>Hecho Fecha</u>	<u>Revisado Fecha</u>
1	¿Los activos fijos que aparecen en los estados financieros son propiedad de la Compañía? ¿ La documentación soporte de las adiciones se encuentra a nombre de la Compañía?	SI	Gerente DD/MM/15	Socio DD/MM/15
2	Los activos fijos están registrados al precio de adquisición?	SI	Gerente DD/MM/15	Socio DD/MM/15
3	¿El cálculo de la depreciación y la amortización es razonable y uniforme con el año anterior?	SI	Gerente DD/MM/15	Socio DD/MM/15
4		N/A		

	¿Cualquier restricción o gravamen sobre los activos ha sido debidamente revelada en los estados financieros?		DD/MM/15	DD/MM/15
5	¿Los activos están adecuadamente salvaguardados con pólizas de seguro?	SI	Gerente DD/MM/15	Socio DD/MM/15
6	Se espera que la Compañía recuperará el valor neto de los activos fijos en las operaciones normales futuras mediante los cargos por depreciación.	SI	Gerente DD/MM/15	Socio DD/MM/15
	Si la respuesta a cualquier de los puntos anteriores es negativa indique esta situación en un punto de atención al Socio.	N/A	DD/MM/15	DD/MM/15

Tabla 2.1.10: Conclusión Inmovilizado

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L.

2.2 Cuentas a Cobrar

Otra área que hemos podido examinar durante las prácticas es la de Cuentas a Cobrar. Esta área afectan a varios elementos de la Cuentas Anuales de la empresa concretamente el activo corriente en el eprigrafre de deudores comerciales y otras cuentas a cobrar, el Estado de Flujos de Efectivo a través de los ajustes de actividades de explotación, y la Memoria (Normas de Registro y Valoración, Instrumentos Financieros, y Partes Vinculadas). Esta área cubre el análisis de las cuentas de Clientes por ventas y prestaciones de servicios (430, 431, 432, 435, 436, 437, 490, 4935), Deudores varios (44, 5531, 5533), Personal (460, 544), y Anticipos de clientes (438). A continuación, enunciamos los objetivos generales de la auditoría de esta área que nos han proporcionado algunos profesores en las sesiones de auditoría como por ejemplo en el caso del profesor y auditor Ernesto Torres quien nos ha impartido las clases de esta área.

Objetivos de Auditoría de Cuentas a Cobrar (Torres, 2016)

1. Comprobar si las cuentas por cobrar son auténticas y si tienen origen en operaciones de ventas.
2. Comprobar si los valores registrados son realizables en forma efectiva (cobrables en pesos).
3. Comprobar si estos valores corresponden a transacciones y si no existen devoluciones descuentos o cualquier otro elemento que deba considerarse.
4. Comprobar si hay una valuación permanente –respecto de intereses y reajustes- del monto de las cuentas por cobrar para efectos del balance.
5. Verificar la existencia de deudores incobrables y su método de cálculo contable.

Teniendo en cuenta la oportunidad y alcances previstos en la estrategia de la auditoría el gerente debe determinar que las cuentas que serán cubiertas por procedimientos de sustanciación, la oportunidad en que se cubrirán los pasos del programa, y el alcance del trabajo. Deberíamos asegurar que todas las transacciones que pertenecen en esta área están bien registrados, valorados, íntegros, reales, existen, correctamente clasificados, y todas con soporte documental.

PROGRAMA DE CLIENTES Y CUENTAS COBRAR							
CLIENTE: A, S.A.	HECHO						
	POR:		FECHA:				
CIERRE: 31/12/2015	REVISAD						
	O POR:		FECHA:				
Objetivos	Afirmaciones						
	V	E	DyO	CyC	I	EyO	CO
Que los saldos pendientes de cobro representen deudas a favor de la Compañía, están correctamente registradas							
Que las transacciones se registraron en el período correspondiente de forma que las cuentas por cobrar reflejadas en los estados financieros corresponden a ventas o servicios prestados en el ejercicio y no se ha omitido partida alguna significativa al final del ejercicio, habiéndose realizado un adecuado corte de ingresos y facturaciones.							
Que la valoración de los créditos se ha realizado conforme a las normas del PGC y su aplicación ha sido uniforme con el ejercicio anterior							
Que la estimación para cuentas de cobro dudoso cubre adecuadamente cualquier tipo de pérdidas en la realización de las cuentas por cobrar por concepto de descuentos, devoluciones, cuentas incobrables, etc.							
Que las cuentas por cobrar han sido clasificadas adecuadamente en los estados financieros (relacionadas, empleados, clientes, etc.)							
Que se han revelado y cuantificado en los estados financieros las cuentas por cobrar en garantía, en garantía, pignoradas o descontadas.							
EyO= Existencia y Ocurrencia, I = Integridad, DyO=Derechos y Obligaciones, E = Exactitud y Clasificación, CO= Corte de Operaciones, CyC= Clasificación y Comprensibilidad, V = Valoración e Imputación.							

Tabla 2.2.1: Programa de Cuentas a Cobrar

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L

Igual que el resto de las áreas, nuestro trabajo comienza con la elaboración de la sumaria que contiene los saldos de las cuentas relacionadas al área de cuentas a cobrar, y el resto de los trabajos depende del gerente si nos lo van a encargar o no. En la auditoría de las cuentas a cobrar, los objetivos son obtener pruebas de que la cantidad que se registró como cuenta por cobrar refleje acertadamente el saldo pendiente de pago de las ventas o servicios prestados a un cliente, y que dicho saldo sea cobrable. Además de probar los atributos clave y/o las ventas, cuentas a cobrar, y transacciones de cobros, el programa de

auditoría para el componente de ventas generalmente incluirá procedimientos para confirmar la validez y evaluar la posibilidad de cobro de las cuentas a cobrar. En mi caso, me he dedicado en la circularización de clientes, desde el envío de las cartas hasta el análisis de sus respuestas. Algunos trabajos relacionados en la circularización son: revisión de cartas, organización de las contestaciones recibidas porque deberíamos asegurarnos que están guardadas en las carpetas correctas, el traspaso y análisis de los datos de la contestación, y la comprobación de si el cliente nos ha contestado bien porque a veces hay clientes que son proveedores a la vez y hay casos de que nos tienen que contestar como clientes pero contestan como proveedores, y cuando pasa esa circunstancia siempre hay que comunicárselo al jefe o gerente de la auditoría y se encargará de comunicarse con el cliente. La tabla 2.2.2 contiene los procedimientos generales de la auditoría de cuentas a cobrar y la distribución del trabajo y los responsables de la realización y la revisión de cada uno. Además de los procedimientos de auditoría, también se incluye en los papeles de trabajo un análisis del circuito de ventas y cobros, contiene información confidencial sobre la empresa por tanto no incluimos un ejemplo en este trabajo, pero deberíamos tener en cuenta que recoge información necesaria para entender el proceso de venta y cobro de la empresa auditada. La gerente de la firma nos ha explicado en qué consiste y hemos tenido que estudiarlo, pero no hemos realizado más trabajos sobre él.

	<u>Procedimiento de auditoría</u>	Hecho por	Revisado por
1	Obtención Sumaria		
	Obtención de Sumaria del área y crúcela con la partida de Balance Situación y con los saldos de auditoría del ejercicio anterior, y con los extractos contables área.	Gerente/Junior	Socio
2	Revisión analítica:		
2.1	Análisis Período Medio de Cobro Teórico y Real y comparación con ejercicio anterior	Gerente/Junior	Socio
2.2	Análisis Top Ten	Gerente/Junior	Socio
3	Circularización saldos clientes y deudores		
3.1	Selección de cuentas a cobrar a circularizar (tamaño muestra y criterio selección)	Gerente/Junior	Socio
3.2	Control de circularización	Gerente/Junior	Socio
3.3	Conciliación confirmaciones recibidas con diferencias	Gerente/Junior	Socio
3.4	Realización procedimientos alternativos para saldos no confirmados	Gerente/Junior	Socio
3.5	Conclusión circularización	Gerente/Junior	Socio

4	ESTIMACION PARA CUENTAS DE COBRO DUDOSO		
4.1	Análisis del movimiento de Clientes Dudoso Cobro en el ejercicio	Gerente	Socio
4.2	Análisis aging facilitado por la empresa	Gerente	Socio
4.3.	Análisis alternativo aging (En el caso de que el cliente no disponga de herramientas que permitan obtener un aging)		
5	Análisis correcto devengo de Devoluciones, descuentos, rappels...		
6	Analice la posible existencia de cuentas a cobrar con vencimiento a largo plazo. Compruebe su valoración y presentación de acuerdo con lo establecido en el PGC		
7	OTRAS CUENTAS A COBRAR		
7.1.	Análisis Anticipos de Clientes		
7.2.	Análisis Anticipos de personal		
7.3.	Análisis Otras cuentas a cobrar (deudores...)	Gerente	Socio
8	Análisis cuentas del área con Saldo Acreedor	Gerente	Socio
9	Análisis Albaranes pendientes de facturar	Gerente	Socio
10	Análisis SALDOS EN MONEDA EXTRANJERA		
11.	Comprobación información cuentas anuales	Gerente/Junior	Socio
12.	Conclusión área	Gerente	Socio

Tabla 2.2.2: Procedimientos de Auditoría de Cuentas a Cobrar

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L, editado.

Nota: Los apartados marcados son las tareas realizadas en las prácticas.

Elaboración de la Sumaria

En la tabla siguiente (tabla 2.2.3), demostramos cómo se ha rellenado la sumaria de las cuentas a cobrar. En este papel de trabajo, se incluyen los saldos del año auditado y del año anterior, en nuestro ejemplo, los años 2015 y 2014. Las cuentas incluidas en esta área son las de Clientes, Clientes facturas pendientes de formalizar, Clientes efectos comerciales a cobrar, Clientes operaciones de factoring, Clientes empresas del grupo, Clientes empresas asociadas, Clientes empresas asociadas facturas pendientes de formalizar, Clientes de dudoso cobro, Deterioro del valor por operaciones de tráfico, y Deudores varios cuyos saldos provienen de la contabilidad de la empresa. Como todas las sumarias, siempre tenemos que asegurar que están actualizadas porque es una especie de “copia” de la contabilidad de la empresa que siempre podemos consultar para cualquier trabajo.

Cuando se trata de una empresa que tiene una amplia cartera de clientes, la empresa nos facilita una relación de clientes con sus saldos correspondientes al 31 de diciembre del año auditado. Esa relación constituye un documento auxiliar que contiene la información detallada de los saldos de clientes y también es muy útil que tengamos el mayor de clientes para ver todos los movimientos del año. Estos documentos adicionales nos permitirán realizar los próximos análisis que hay que efectuar en esta área.

DESGLOSE ÁREA DE DEUDORES POR SUBCUENTAS			
EMPRESA: A, S.A.		REF:	
AÑO: 2015		HECHO POR:	REVISADO POR:
		FECHA:	FECHA:
CUENTA	NOMBRE	SALDO 31/12/2015	SALDO 31/12/2014
430000001	CLIENTES	10.000.000,00	8.000.000,00
430900000	CLIENTES FRAS. PTES. FORMALIZAR		4.000,00
	TOTAL 430	10.000.000,00	8.004.000,00
431000001	CLIENTES EFEC. COM. EN CARTERA	920.000,00	1.500.000,00
431100001	EFECTOS COMERCIALES DESCONTADOS	500.000,00	450.000,00
	TOTAL 431	1.420.000,00	1.950.000,00
432000001	CLIENTES OPERAC. DE FACTORING		200.000,00
	TOTAL 432	0,00	200.000,00
433000001	CLIENTES EMPRESAS DEL GRUPO		0,00
	TOTAL 433	0,00	0,00
434000001	CLIENTES EMPRESAS ASOCIADAS		0,00
434900001	CLIENTES EMPR. ASOC. FRAS. PTES. EMITIR	1.500,00	400,00
	TOTAL 434	1.500,00	400,00
436000001	CLIENTES DE DUDOSO COBRO	400.000,00	395.000,00
	TOTAL 436	400.000,00	395.000,00
490000001	PROVISION INSOLV. TRAFICO	-400.000,00	-400.000,00
	TOTAL 490	-400.000,00	-400.000,00
440000001	ALFA S.A.	400.000,00	400.000,00
440000020	BETA S.A.	12.000,00	0,00
440000200	GAMMA S.A.	2.000,00	800,00
	TOTAL 440	414.000,00	400.800,00

Tabla 2.2.3: Sumaria Cuentas a Cobrar, desglose del área de las cuentas a cobrar por subcuentas
Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Análisis de los 10 principales clientes de la empresa

Uno de los procedimientos de auditoría de esta área es el análisis de los principales clientes de la empresa auditada, en este ejemplo se analizan 10 clientes porque suponemos que tiene una amplia cartera de clientes. El papel de trabajo reflejado en la tabla 16 contiene los saldos de cada cliente seleccionada a 31 de diciembre de 2014 y 2015 con el fin de realizar una comparación, también contiene los saldos de ventas del cuarto trimestre de cada año, el periódico de cobro teórico, el periodo de cobro real, las diferencias entre las cifras, los saldos teóricos del 2013 a 2015 (comparando un año con otro), y las explicaciones de las diferencias en la columna de observaciones.

Las diferencias entre los días de cobro teórico y real pueden ser explicados por las posibles negociaciones de cobro, descuentos aplicados, o si hay algún saldo que se ha cobrado en su totalidad entre otros. En nuestro ejemplo, la explicación válida es para la mayoría de ellos la empresa cobra antes de su PMC teórico, esto se debe a que para varios clientes anticipa el cobro de las facturas pendientes por banco, y con uno de sus clientes más importantes CLIENTE A, tiene un acuerdo financiero para descontar las facturas a

cambio de interés. El resto de clientes cumplen las condiciones de cobro, si bien con alguno de ellos como CLIENTE B, han negociado mejores condiciones para 2015. Las diferencias en días no muy significativas, si bien las mismas han sido explicadas.

ANÁLISIS SALDOS PRINCIPALES CLIENTES													
				EMPRESA: A, S.A. AÑO: 2015		HECHO POR: FECHA:			REF: B)1 REVISADO POR FECHA				
	Saldo	Saldo		CON IVA					2015		2014		
CLIENTE	Dec 31, 2015	Dec 31, 2014	Dif.	VENTAS 4T 2015	VENTAS 4T 2014	PERIODO COBRO TEORICO	PERIODO DE COBRO REAL	DIFERENCIA DIAS	saldo teorico 4T 2015	diferencia 2015	Saldo teorico 4T 2014	Diferencia 2013	observaciones
CLIENTE A	1.400.000,00	1.300.000,00	-100.000,00	7.500.000,00	8.800.000,00	72	17	55	6.000.000,00	-4.600.000,00	7.040.000,00	5.740.000,00	El periodo medio de cobro real es menor que el teórico, porque pese a que CLIENTE A paga a 60 días, la empresa ha llegado a un acuerdo financiero de un descuento, mediante por un interes del 2,5% cobra a 15 días. CONFORME
CLIENTE B	1.800.000,00	1.600.000,00	-200.000,00	9.100.000,00	7.000.000,00	30	18	12	3.033.333,33	-1.233.333,33	2.333.333,33	733.333,33	El periodo medio de cobro real es menor que el teórico, porque pese a que CLIENTE B paga a 60 días, debido a negociaciones ha pagado durante 2015 a 5 días. CONFORME
CLIENTE C	700.000,00	620.000,00	-80.000,00	2.100.000,00	800.000,00	30	30	0	700.000,00	0,00	266.666,67	-353.333,33	CONFORME
CLIENTE D	400.000,00	500.000,00	100.000,00	400.000,00	500.000,00	90	90	0	400.000,00	0,00	500.000,00	0,00	CONFORME
CLIENTE E	250.000,00	200.000,00	-50.000,00	400.000,00	510.000,00	60	56	4	266.666,67	-16.666,67	340.000,00	140.000,00	CONFORME
CLIENTE F	140.000,00	120.000,00	-20.000,00	220.000,00		90	57	33	220.000,00	-80.000,00	0,00	-120.000,00	Este cliente se cobra por pagare, el PMC Real es menor que el teórico, debido a que la facturación de octubre que ascendió a 50.000 euros, fue cobrada en su totalidad en diciembre. CONFORME
CLIENTE G	250.000,00	150.000,00	-100.000,00	620.000,00		38	36	2	261.777,78	-11.777,78	0,00	-150.000,00	CONFORME
CLIENTE H	85.000,00	120.000,00	35.000,00	220.000,00		30	35	-5	73.333,33	11.666,67	0,00	-120.000,00	CONFORME
CLIENTE I	195.000,00	160.000,00	-35.000,00	250.000,00	280.000,00	60	70	-10	166.666,67	28.333	186.666,67	26.666,67	En la composición de saldo facilitada por la empresa, comprobamos que excepto por una factura de importe 2.000 euros del 01 de octubre, el resto de facturas que forman el saldo tienen antigüedad menor a 60 días. CONFORME
CLIENTE J	65.000,00	140.000,00	75.000,00	75.000,00	190.000,00	45	78	-33	37.500,00	27.500,00	95.000,00	-45.000,00	CONFORME
TOTAL	5.285.000,00	4.910.000,00	-375.000,00	20.885.000,00	18.080.000,00				11.159.277,78	-5.874.277,78	10.761.666,67		

Tabla 2.2.4: Análisis de saldos principales de clientes

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Asimismo, se realiza un cálculo y análisis del PMC global de los cuatro últimos años, que están reflejados en la tabla 2.2.5. Vemos en nuestro ejemplo, que, para el ejercicio auditado, el PMC global es de 52 días, que son 3 días superiores que el año anterior que eran 49. Se considera que en este caso la diferencia no es material.

CALCULO DEL PMC GLOBAL DE LA EMPRESA					
		2015	2014	2013	2012
701	Ventas de productos terminados	68.000.000,00	66.000.000,00	64.000.000,00	59.000.000,00
702	Ventas de productos semiterminados	29.000,00	19.000,00	23.000,00	39.000,00
704	Ventas de envases y embalajes	7.600,00	-335,00	-4.280,00	-302,00
705	Prestaciones de servicios	64,00		-70.000,00	36,00
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago	-68.000,00	-109.000,00	-355.000,00	-38.000,00
709	Rappels sobre ventas	-1.600.000,00	-820.000,00	-970.000,00	-301.000,00
	total ventas	66.368.664,00	65.089.665,00	62.623.720,00	58.699.734,00
	total clientes	10.200.000,00	9.450.000,00	12.230.000,00	13.500.000,00
	total clientes sin iva	9.400.000,00	8.700.000,00	11.220.000,00	12.370.000,00
	ventas dias	181.831,96	178.327,85	171.571,84	160.821,19
	PMC	52	49	65	77

Tabla 2.2.5: Calculo del PMC global de la empresa

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L. con las cifras de elaboración propia.

Circularización de Cuentas a Cobrar

La confirmación de las cuentas a cobrar (llamada también "circularización") es un procedimiento de auditoría generalmente aceptado. En la práctica hay pocos casos donde la relación con los deudores no sea factible. Sin embargo, cuando no sea factible confirmar los saldos de las cuentas a cobrar, o cuando no se reciban respuestas, el auditor debe convencerse de la validez de las cuentas a cobrar mediante "procedimientos alternativos" (siguiendo los requerimientos establecidos por las NIAS 330, 500, y 505).

➤ Las etapas del proceso de confirmación:

Hay seis etapas en la aplicación de la confirmación de cuentas a cobrar o procedimientos de circularización (Torres, 2016):

- (1) La planificación preliminar.
- (2) La selección de las cuentas que requieren confirmación.
- (3) El control de las cuentas circularizadas.
- (4) La preparación y control de las solicitudes de confirmación.
- (5) La investigación de las diferencias reportadas en las respuestas de confirmación.
- (6) La realización de procedimientos alternativos.

➤ Planificación

El auditor deberá emplear tiempo con la Sociedad planificando los procedimientos de confirmación bastante antes de la fecha de circularización. La planificación es importante ya que se deben tomar decisiones sobre los siguientes aspectos:

- (1) Cuentas a confirmar
- (2) Fecha de confirmación
- (3) Forma de confirmación
- (4) Sistema de selección de la muestra

Finalmente, la planificación preliminar es necesaria para que todo el personal del auditor y de la Sociedad comprenda qué es lo que se espera de ellos. Los procedimientos de circularización son difíciles y costosos de repetir. Por lo tanto, la circularización debe ser planeada apropiadamente para asegurar que los problemas se mantengan a un nivel mínimo

➤ Selección de cuentas para su confirmación

Durante la fase de desarrollo del programa, y con base en la información del Análisis del control interno, se toma una decisión con respecto al uso de circularización positiva, negativa, o de una combinación de ambos métodos. Cuando se usan confirmaciones negativas, no podemos estar seguros de cuántas solicitudes van a ser consideradas, sin embargo, las solicitudes que son consideradas son las que proporcionan la base para la conclusión de la auditoría. Por tanto, cuando se usa el método negativo es necesario estimar una "tasa de consideración. El número de solicitudes negativas que hay que enviar es igual al tamaño de muestra deseado dividido por dicha tasa.

En nuestro ejemplo, una estrategia aplicable es la realización una selección de las cuentas por cobrar que serán confirmadas que normalmente lo hace el jefe o gerente, pero en mi caso, si tienen la oportunidad de hacer la selección con nosotros sí que lo hacen y cuando son auditorías de menor tamaño sí que nos dejan hacer la selección, pero dando instrucciones y los criterios. Hay que dejar evidencia en un papel de trabajo de los saldos seleccionados para ser confirmados. Se seleccionan los clientes con saldos importantes, saldos poco usuales y clientes que hacen compras importantes. Una vez seleccionados los clientes a ser confirmados, se entrega la lista al cliente conjuntamente con las cartas de confirmación.

Para efectos de seleccionar los saldos a ser confirmados considere los siguientes elementos:

- ❖ Saldos mayores de X euros. Obtenidos de la cuenta 430.
- ❖ Se completa el tamaño de la muestra con clientes con saldo menos significativo, explicando el criterio de selección.
- ❖ Deudores con saldo inusualmente elevado
- ❖ Deudores con volumen de facturación superior a X euros.

- ❖ Cuentas con saldo acreedor superior a X euros
- ❖ Saldos con partes vinculadas

Se solicita al cliente que autorice y complete las cartas de confirmación de saldos para los saldos seleccionados. Se revisa la información contenida en dichas cartas, siempre hay que anotar la fecha de la primera circularización. Y las cartas deben ser enviadas directamente por el auditor.

Otra tarea que hay que realizar es solicitar al cliente los estados de cuenta que componen el saldo de las cuentas por cobrar que van a ser confirmadas (430, 431, y cualquier otra cuenta deudora del cliente) y comprobar operaciones aritméticas y saldos con el registro auxiliar de clientes. Aproximadamente 30 días después del primer envío, se realizará el segundo envío. Todas las confirmaciones deben controlarse y enviarse por personal de la firma.

➤ Control de circularización

Además, se prepara un control de circularización de saldos (ver Anexo I), en el que se incluyan:

- ❖ Saldos contables
- ❖ Saldos confirmados por cliente
- ❖ Diferencia
- ❖ Referencia confirmación
- ❖ Referencia conciliación
- ❖ Referencia alternativa
- ❖ Volumen facturado s/contabilidad
- ❖ Volumen facturado s/cliente
- ❖ Diferencia volumen facturación

Y hay que completar el papel de trabajo conforme se vayan recibiendo las respuestas a la circularización, referenciando y archivando las mismas. Y siempre hay que considerar toda la información adicional que el deudor facilite en sus respuestas a las solicitudes de confirmación

➤ Análisis de las contestaciones

Confirmación Recibidas Conforme

Uno de nuestros trabajos es recoger las confirmaciones recibidas conforme directamente del correo, por Fax o E- Mail. La tenemos que evaluar con el Gerente o Socio la necesidad de comunicarse directamente con el cliente para determinar la veracidad de la respuesta recibida.

Confirmación Recibidas con Diferencias

Para las confirmaciones recibidas con diferencias, se entrega una copia al cliente para su conciliación y aclaración con los registros de la empresa. Efectuamos la revisión de las conciliaciones o aclaraciones y el jefe o gerente revisará si las explicaciones tienen sentido y si los ajustes, si hay alguno, fueron efectuados en fecha posterior, y pueden considerar la posibilidad de modificar el alcance de los procedimientos de confirmación de saldos a la luz de los resultados del procedimiento de confirmación de saldos.

➤ Procedimiento alternativo

Una vez agotados los medios para la obtención de las respuestas a las solicitudes de confirmación, se realizará el siguiente trabajo:

- Para las facturas canceladas en fecha posterior, es necesario examinar los justificantes de cobro de fecha posterior. Cerciorarse que los cobros corresponden a las facturas pendientes de cobro a la fecha de la confirmación y compruebe si los cobros cumplen con el PMC pactado con el cliente.
- Para las facturas pendientes de cobro, hay que examinar los documentos que evidencien la entrega de las mercancías (Albarán, documento transporte, Facturas, Autofacturas etc.)
- Se solicita la primera factura emitida en el ejercicio siguiente y compruebe que no incluye albaranes del ejercicio auditado no periodificados.
- Analizar devoluciones o cargos del ejercicio siguiente para determinar si corresponden a ventas del ejercicio auditado.

Por último, se prepara un resumen del procedimiento de confirmación de saldos y proporcionar una conclusión sobre este procedimiento en base a los resultados obtenidos, indicando:

- ✓ Importe y % circularizado
- ✓ Importe y % confirmado
- ✓ Importe y % comprobado por procedimiento alternativo
- ✓ Ajustes y Reclasificaciones propuestos

A continuación, veremos unos ejemplos de los papeles de trabajos que contienen algunas tareas que hemos mencionado y trabajado anteriormente.

❖ **Cuando el cliente confirma a través de una contestación**

Una vez recibida las contestaciones de clientes, siempre tenemos que revisar sus saldos según la contabilidad de la empresa y contrastarlo con los datos en la contestación del cliente. Detectamos las diferencias entre los saldos y siempre intentamos averiguar a qué se deben. Traspasamos las diferencias en el papel de trabajo que tenemos en la tabla 2.2.6 que pueden originarse de las facturas pendientes en contabilidad y no en cliente o viceversa. Y posteriormente se puede realizar una comprobación del cobro a través de una revisión de extractos bancarios.

MODELO DE CONCILIACION CLIENTES Y DEUDORES																
<p>CLIENTE: FECHA: CUENTA CONTABLE:</p>	<p>CLIENTE F 1 31/12/2015 XXXXX</p>	<p>REF: HECHO POR: FECHA REVISADO POR: FECHA:</p>														
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Saldo según cliente</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: right;">5.000,00</td> <td style="padding: 2px 5px;"><input checked="" type="checkbox"/> B)X/X-</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Saldo según Contabilidad</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: right;">14.000,00</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Diferencia</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: right;">-9.000,00</td> <td></td> </tr> </table>	Saldo según cliente	5.000,00	<input checked="" type="checkbox"/> B)X/X-	Saldo según Contabilidad	14.000,00		Diferencia	-9.000,00		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; background-color: #f5f5f5;"> <thead> <tr style="background-color: #e0f2f1;"> <th colspan="2" style="text-align: center; padding: 5px;">RESUMEN CONTABILIZACION</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="padding: 5px;">Fras ptes en contabilid. y no en cliente</td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">10.000,00</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">Fras ptes en cliente y no en contabilid.</td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">0,00</td> </tr> </tbody> </table>	RESUMEN CONTABILIZACION		Fras ptes en contabilid. y no en cliente	10.000,00	Fras ptes en cliente y no en contabilid.	0,00
Saldo según cliente	5.000,00	<input checked="" type="checkbox"/> B)X/X-														
Saldo según Contabilidad	14.000,00															
Diferencia	-9.000,00															
RESUMEN CONTABILIZACION																
Fras ptes en contabilid. y no en cliente	10.000,00															
Fras ptes en cliente y no en contabilid.	0,00															

SUMA		10.000,00		INMAT.	
DESCUADRE		1.000,00			
CLIENTE	FECHA VTO	CONCEPTO	DESCRIPCION	IMPORTE	OBSERVACIONES
CLIENTE F 1	27/02/2016	FRA. Nº. : 12345	Fras pendientes en contabilidad y no en cliente	5.000,00	Comprobantes de cobro
CLIENTE F 1	27/03/2016	FRA. Nº. : 67891	Fras pendientes en contabilidad y no en cliente	5.000,00	Comprobantes de cobro

Tabla 2.2.6: Modelo de Conciliación de Clientes y Deudores

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

❖ Cuando no recibimos la confirmación del cliente: procedimiento alternativo

Si el cliente no contesta después de varias comunicaciones, estamos obligados a ejecutar procedimientos alternativos. Se trata básicamente de revisiones de facturas tanto canceladas como pendientes, los justificantes de cobro, también revisamos algunas facturas del ejercicio siguiente (en este ejemplo, 2016) para ver si se han sido periodificados correctamente. La tabla 2.2.7 contiene un ejemplo de un procedimiento alternativo.

PROCEDIMIENTO ALTERNATIVO CLIENTE E 1			
EMPRESA: A, S.A. AÑO: 2015		REF: HECHO POR: FECHA: REVISADO POR: FECHA:	
1.- SALDOS PENDIENTES CLIENTE E 1			
CODIGO	NOMBRE	SALDO 430	
7895456	CLIENTE H_NAVARRA	7.000,00	
7452165	CLIENTE H_MADRID	36.000,00	
6987454	CLIENTE H_OVIEDO	-30,00	
1230215	CLIENTE H_ZARAGOZA	9.000,00	
7418521	CLIENTE H_SEVILLA	20.000,00	
		TOTAL SALDO E 1	71.970,00
2. FACTURAS SELECCIONADAS EJERCICIO 2015			
DOCUMENTO	CONCEPTO	FECHA FRA	IMPORTE
1002	FRA. Nº. : 1002	08/05/2015	5.157,25
1003	FRA. Nº. : 1003	09/09/2015	5.327,17
1004	FRA. Nº. : 1004	25/11/2015	4.411,47
3. EXTRACTO CONTABLE 2016			
Se vincula el extracto contable			
CODIGO	NOMBRE	IMPORTE	
7895456	CLIENTE H_NAVARRA	6.000,00	
7452165	CLIENTE H_MADRID	32.000,00	
6987454	CLIENTE H_OVIEDO	0,00	
1230215	CLIENTE H_ZARAGOZA	8.000,00	
7418521	CLIENTE H_SEVILLA	16.000,00	

	TOTAL SALDO E 1	62.000,00
CLIENTE E 1	IMPORTE	
Saldo a 31/12/2015:	71.970,00	
Volumen total facturado 2015:	400.000,00	

Tabla 2.2.7: Modelo de Conciliación de Clientes y Deudores: Procedimiento alternativo.
Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Conclusiones generales del área de cuentas a cobrar

Los procedimientos que hemos ilustrado en los apartados anteriores solo son unos pocos de los que se realizan en esta área, pero los consideramos muy importantes. Procederemos a exponer las principales conclusiones de la auditoría de esta área. Después de la auditoría, el socio se encargará de la revisión de los papeles de trabajo. Con la ayuda de las conclusiones de las personas que han intervenido en cada papel de trabajo, llegará a conclusiones generales que suelen reflejar en un papel de trabajo que veremos en la tabla 2.2.8.

CONCLUSIÓN ÁREA CUENTAS A COBRAR				
EMPRESA: A, S.A. AÑO: 2015		REF: HECHO POR: FECHA:		REVISADO POR: FECHA:
	CONCLUSION	SI/NO	Hecho Fecha	Revisado Fecha
1	¿Representan las cuentas al cierre del año deudas legítimas a favor de la Compañía?	SI	Gerente/Jefe	Socio
2	¿Se han establecido apartados razonables para cubrir pérdidas en la recuperación de las cuentas por cobrar, devoluciones o pérdidas etc ?	SI	Gerente/Jefe	Socio
3	¿Se han clasificado correctamente las cuentas en cuanto a corto y largo plazo, comerciales, empleados y directores, relacionadas, afiliadas, etc.?	SI	Gerente/Jefe	Socio
4	¿Las cuentas por cobrar dadas en garantía, descontadas, cedidas o vendidas están claramente indicadas en los estados financieros o en sus notas?	SI	Gerente/Jefe	Socio
5	Si la respuesta a cualquiera de los puntos anteriores es negativa, indique la situación en un punto de atención al Socio.	N/A		

Tabla 2.2.8: Conclusión Cuentas a Cobrar
Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L.

Las conclusiones elaboradas en la tabla anterior son simplificaciones de todas las conclusiones obtenidas en cada papel de auditoría. Si hay recomendaciones, también se incluye en este papel de trabajo, y todos los ajustes (si los haya) deberían estar apuntadas en el mismo papel para la revisión del socio. Una vez realizado la revisión del socio, se lo comunicará al cliente de forma verbal, por email, por entrega de un documento o carta de los ajustes. Nuestro cliente lo puede aceptar o no, pero en todo caso, se deben recoger

en la carta de manifestaciones todos los ajustes propuestos que no sean insignificantes y que no hayan sido aceptados independientemente que vayan al informe o no (es aplicable en todas las áreas por lo tanto no volveremos repetir esta explicación en otras áreas).

2.3 Tesorería

En esta área, vemos las disponibilidades de medios líquidos en caja, divisas y los saldos a favor de la empresa en cuentas corrientes, a la vista o ahorro, la disponibilidad inmediata en bancos y entidades de crédito. También se analizan los saldos en efectivo que son de la empresa que no tengan restricción a su disponibilidad. Y se incluyen las inversiones financieras convertibles en efectivo, con vencimiento no superior a tres meses desde la fecha de adquisición, que no tengan riesgos significativos de cambios de valor. Las partidas afectadas de las CCAA que se centran básicamente en los activos corrientes en el epígrafe de “Efectivo y otros activos líquidos” y en otras partidas relacionadas con los instrumentos financieros y la moneda extranjera debido a la existencia de transacciones con otras empresas o particulares en moneda extranjera. Concretamente, en esta área se analizan las cuentas de Tesorería (570, 571, 572, 573, 574, 575), y Otros activos líquidos equivalentes (576).

Igual que el resto de las áreas, siempre tenemos a la vista el programa y los objetivos de auditoría que veremos en las tablas 2.3.1 y 2.3.2. Es imprescindible realizar una evaluación del control interno y la comprobación de su importancia en la actividad de la empresa, también hay que examinar que los fondos son auténticos y son propiedad de la entidad, y que no existen saldos de tesorería sin informar, y se verificará que tienen la característica de disponibilidad inmediata, hay que asegurar que las cuentas de tesorería están descritas y clasificadas de forma adecuada, y se comprobará que los apuntes tienen un soporte documental justificativo de la operación. A continuación, enunciaremos los objetivos generales de la auditoría de esta área que nos han proporcionado algunos profesores en las sesiones de auditoría como por ejemplo en el caso de la profesora y auditora Lidia Sierra quien nos ha impartido las clases de esta área.

Objetivos de Auditoría de Tesorería (Sierra, 2016)

1. Realizar una evaluación del control interno y comprobar su importancia en la actividad de la empresa.

2. Los fondos son auténticos y son propiedad de la entidad.
3. No existen saldos de tesorería sin informar.
4. Verificar que tienen la característica de disponibilidad inmediata.
5. Las cuentas de tesorería están descritas y clasificadas de forma adecuada.
6. Comprobar que los apuntes tienen un soporte documental justificativo de la operación.

Las tablas 2.3.1 y 2.3.2 incluyen todas las tareas que había que realizar para la auditoría de esta área, sin embargo, tal como lo que hemos mencionado en los primeros apartados, nos han encargado realizar algunos de los trabajos previstos en el plan, por ejemplo, la elaboración de la sumaria, el análisis de caja, y la conciliación bancaria donde nos hemos centrado principalmente.

PROGRAMA DE TRABAJO DE TESORERÍA					
CLIENTE: A, S.A. CIERRE: 2015	HECHO POR: FECHA:	REVISADO POR: FECHA:			
Objetivos	Afirmaciones				
	V	E	DyO	CyC	EyO
Que los saldos representen efectivo en poder de la entidad (caja) o depositado en los bancos, no habiéndose producido omisiones de ningún tipo.					
Que los saldos de caja y banco se presentan por su valor de realización, incluso las cuentas en moneda extranjera.					
Que todos los saldos de caja y bancos están correctamente clasificados, descritos y desglosados en el balance de situación, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, uniformemente aplicados respecto a los utilizados en el ejercicio anterior.					
Que todos los saldos en caja y bancos estén incluidos en balance y adecuadamente presentados, y que las notas de la memoria contienen todas las informaciones básicas y adicionales que, con respecto a estas partidas, exigen el PGC.					
Que los saldos restringidos en cuanto a su disponibilidad o uso hayan sido debidamente clasificados y/o identificados en los estados financieros, informándose adecuadamente en la nota correspondiente de memoria.					
Que las transacciones relativas a caja y banco están contabilizadas en el periodo adecuado.					

EyO= Existencia y Ocurrencia, I = Integridad, DyO=Derechos y Obligaciones, E = Exactitud y Clasificación, CO= Corte de Operaciones, CyC= Clasificación y Comprensibilidad, V = Valoración e Imputación.

Tabla 2.3.1: Programa de auditoría de Tesorería
Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L

	<u>Procedimiento de auditoría</u>	Hecho por	Revisado por
1	Analice las variaciones significativas ocurridas a nivel de epígrafe (EFE)	Gerente, Auditor Junior	Socio
2	Obtenga la cédula sumaria del área y crúcela con la partida de Balance Situación y con los saldos de la auditoría del ejercicio anterior.	Gerente, Auditor Junior	Socio
3	CAJA (en caso de que o saldo de caja o movimientos del ejercicio sean significativos)	Gerente, Auditor Junior	Socio
3.1.	Realizar Arqueo de las Cajas y conciliar con contabilidad	Gerente, Auditor Junior	Socio
3.2.	Análisis de cargos y abonos del ejercicio y Fondos de efectivo para reembolso de gastos: <i>Si los fondos en efectivo para reembolso de gastos son importantes, revise la documentación de reembolso posterior al cierre, a fin de determinar que no hay gastos importantes que afectan el período bajo revisión.</i>	Gerente	Socio
4	BANCOS		
4.1	Circularización de bancos	Gerente, Auditor Junior	Socio
4.2	Revisión conciliaciones bancarias		
5	Análisis del corte de operaciones (Cobros y pagos)	Gerente, Auditor Junior	Socio
6	Comprobación de la conversión de saldos en Moneda Extranjera		
7	OTRAS PRUEBAS A REALIZAR		
7.1.	Comprobación de la conversión de saldos en Moneda Extranjera	Gerente	Socio
7.2.	Análisis cuentas bancarias en otros países Si hay cuentas bancarias en otros países, determine si hay restricciones en cuanto al uso de los fondos en las cuentas bancarias y la transferencia de los fondos. De haber restricciones indique esta situación en un punto de atención al Socio.	Gerente	Socio
7.3.	Análisis solvencia financiera depositario fondos: Para aquellos saldos importantes, cuyo depositario no sea conocido en el mercado, debe considerarse la posibilidad de hacer averiguaciones respecto a la solvencia financiera del mismo. Consulte con el Gerente o Socio.	Gerente	Socio
8	Análisis clasificación saldos bancarios acreedores	Gerente	Socio
9	Comprobación información cuentas anuales	Gerente, Auditor Junior	Socio
10	Concluir área	Gerente	Socio

Tabla 2.3.2.: Procedimiento de auditoría de Tesorería
Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L

Nota: Los apartados marcados son las tareas realizadas en las prácticas.

Elaboración de la Sumaria

La sumaria del área de tesorería contiene los saldos de las cuentas del grupo 57 del Plan General Contable que recogen los saldos a 31 de diciembre de cajas, bancos, y las

inversiones a corto plazo de gran liquidez principalmente. Pero también incluimos en esta área las otras cuentas financieras (pagares, giros, etc.), los préstamos a largo y a corto plazo que vienen de las entidades financieras, y arrendamientos financieros a corto y a largo plazo (si es aplicable). La tabla 2.3.3.1 recoge la sumaria de los saldos de las cuentas 570 y 572 que son las cuentas básicas de esta área y a continuación hablaremos de las otras cuentas que podemos destacar en esta área.

DESGLOSE ÁREA TESORERÍA POR SUBCUENTAS			
EMPRESA: A, S.A.		HECHO POR:	REF:
FECHA: 2015		FECHA:	REVISADO POR:
			FECHA:
CAJA Y CUENTAS CORRIENTES			
Cuenta	Descripción	SALDO 31/12/2015	SALDO 31/12/2014
570030001	CAJA OFICINA A	5.000,00	2.000,00
570050001	CAJA OFICINA B	6.000,00	30.000,00
	TOTAL 570	11.000,00	32.000,00
572030007	BANCO 1 OFICINA A	4.000,00	5.000,00
572030008	BANCO 1 OFICINA B	11.000,00	10.000,00
572050001	BANCO 2 OFICINA B	300,00	3.500,00
572050003	BANCO 3 OFICINA B	250.000,00	190.000,00
572050004	BANCO 4 OFICINA B	400,00	15.000,00
572050005	BANCO 5 OFICINA B	2.000,00	70.000,00
572050009	BANCO 6 OFICINA B	250.000,00	450.000,00
572050013	BANCO 2 OFICINA A	4.200,00	5.500,00
572050024	BANCO 7 OFICINA B	350,00	350,00
572050027	BANCO 8 OFICINA B	0,00	2.600.000,00
572050029	BANCO 9 OFICINA B	25,00	350,00
572050030	BANCO 10 OFICINA B	700,00	3.800,00
572050032	BANCO 3 OFICINA A	1.350,00	5.000,00
572050033	BANCO 4 OFICINA A	0,00	450.000,00
572050034	BANCO 11 CREDITO	800,00	0,00
572050035	BANCO 12 CREDITO	800,00	0,00
572050036	BANCO 13 CREDITO	800,00	0,00
572050038	BANCO 14 CREDITO	2.200,00	0,00
572050039	BANCO 15 CREDITO	940.000,00	0,00
	TOTAL 572	1.468.925,00	3.808.500,00
	TESORERÍA Y OTROS ACTIVOS LIQUIDOS	1.479.925,00	3.840.500,00

Tabla 2.3.3.1: Sumaria Tesorería

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Nota: Las cuentas subrayadas son altas en 2015.

En nuestro ejemplo, la entidad tiene varias cuentas de caja y de bancos. En la práctica, deberíamos obtener toda la información sobre los bancos y cajas que tiene la empresa ya que son los objetos del análisis que hay que efectuar. Pero además de las cajas y bancos, también incluimos en esta sumaria las fuentes de financiación de la empresa como los préstamos, y otras fuentes que tiene que están reflejados en las tablas siguientes:

OTRAS CUENTAS FINANCIERAS			
Cuenta	Descripción	SALDO 31/12/2015	SALDO 31/12/2014
175000001	EFFECTOS A PAGAR L/PLAZO	10.000,00	10.000,00
	TOTAL 175	10.000,00	10.000,00
520050033	BANCO 4 CREDITO	0,00	450.000,00
520050227	BANCO 16 CREDITO	0,00	-2.500.000,00
	TOTAL 52005	0,00	-2.050.000,00
520800001	DEUDAS POR EFFECTOS DESCONTADOS	-470.000,00	-430.000,00
	GIRO BANCO X		
	PAGARE BANCO X		
	GIRO BANCO Y		
	PAGARE BANCO Y		
	TOTAL 5208	-470.000,00	-430.000,00
520900001	DEUDAS POR OPERAC. DE FACTORING	0,00	-200.000,00
	TOTAL 5209	0,00	-200.000,00

Tabla 2.3.3.2: Sumaria Tesorería, Otras Cuentas Financieras

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

PRESTAMOS LARGO Y CORTO PLAZO ENTIDADES FINANCIERAS			
Cuenta	Descripción	SALDO 31/12/2015	SALDO 31/12/2014
170000029	PRESTAMO BANCO 1	0,00	-14.000,00
170000041	PRESTAMO HIPOTECARIO	-1.700.000,00	-3.500.000,00
170000042	GASTOS AMORTIZABLES PRESTAMO 1	0,00	-50.000,00
170000044	PRESTAMO LP BANCO 2	0,00	-13.000.000,00
170000045	GASTOS AMORTIZABLES PRESTAMO 2	0,00	-270.000,00
170000064	GASTOS AMORTIZABLES CTA. CREDITO BANCO 11	-7.500,00	-12.000,00
170000068	PRESTAMO BANCO 3	-350.000,00	-750.000,00
170000069	PRESTAMO BANCO 4	-750.000,00	0,00
170000070	GASTOS AMORTIZABLES VARIOS PRESTAMOS	-700.000,00	0,00
170000071	PTMO. HIPOTECARIO MOBILIARIO 1	-11.000.000,00	0,00
170000072	PTMO. HIPOTECARIO MOBILIARIO 2	-5.000.000,00	0,00
170000073	PTMO. HIPOTECARIO MOBILIARIO 3	-2.000.000,00	0,00
	TOTAL 170	-21.507.500,00	-17.596.000,00
520000029	DEUDAS CP BANCO 4	0,00	-80.000,00
520000030	DEUDAS CP BANCO 5	0,00	-90.000,00
520000041	DEUDAS CP BANCO 6	-120.000,00	-900.000,00
520000044	DEUDAS CP BANCO 7	0,00	-950.000,00
520000063	PTMO BANCO 2	0,00	-200.000,00
520000068	PTMO BANCO 3	-350.000,00	-450.000,00
520000069	PTMO BANCO 8	-250.000,00	0,00
520000071	PTMO HIPOTECARIO BANCO 9	-600.000,00	0,00
520000072	PTMO HIPOTECARIO BANCO 10	-600.000,00	0,00
520000073	PTMO HIPOTECARIO BANCO 11	-85.000,00	0,00
	TOTAL 520	-2.005.000,00	-2.670.000,00

Tabla 2.3.3.3: Sumaria Tesorería, Préstamos a Corto y Largo Plazo

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Igual que las sumarias de otras áreas, siempre incluimos los saldos del año auditado y los del año anterior. Por experiencia en algunas empresas, el análisis y el contenido del área de tesorería no son tan extensivas igual que en nuestro ejemplo, esto varía dependiendo de la importancia que tiene esta área para la empresa y es algo que pasa en todas las áreas. Vemos que, en nuestro ejemplo, la empresa tiene numerosas cuentas y transacciones por tanto vemos su importancia.

Análisis de Caja

Uno de los trabajos que hemos realizado es efectuar el análisis de caja. En el papel de trabajo a continuación, se traspasan los saldos de las cuentas de caja. En el cierre del ejercicio, puede que tengan saldos no significativos, pero eso no es razón suficiente para dejar el análisis. Un procedimiento adicional que se puede hacer solicitar a la empresa los extractos contables del ejercicio donde se puede observar el movimiento acumulado de la cuenta. Suponemos que el movimiento acumulado de las cuentas asciende a 200.000 euros, lo que se hace es seleccionar estratificando la población aquellos apuntes del mayor más significativos de los que solicitamos justificante a la sociedad.

EXTRACTO CONTABLE (570) CAJA; ANALISIS DE CAJA			
EMPRESA:	A, S.A.	HECHO POR:	REF:
AÑO:	2015	FECHA:	REVISADO POR:
			FECHA:
Cuenta	Descripción	SALDO 31/12/2015	SALDO 31/12/2014
570030001	CAJA OFICINA A	5.000,00	2.000,00
570050001	CAJA OFICINA B	7.000,00	30.000,00
	TOTAL 570	12.000,00	32.000,00
VINCULAMOS LOS EXTRACTOS CONTABLES DE LA SOCIEDAD			

Tabla 2.3.4: Análisis de Caja

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En la tabla 2.3.5, vemos el resumen de los apuntes seleccionados de los extractos contables de caja, tal como lo que hemos mencionado anteriormente, seleccionamos los movimientos más significativos y solicitamos los justificantes de dichos movimientos, como por ejemplo la correcta contabilización, la entrada y salida de fondos con autorización del personal responsable, comprobación de importes y conceptos entre

otros. Cada movimiento debe estar justificado y contabilizado correctamente que puede comprobarse con el libro diario, y todo lo que hemos incluido en el ejemplo cumplen estas condiciones por tanto concluimos que estamos conformes con el análisis.

APUNTES SELECCIONADOS DE EXTRACTOS CONTABLES CAJA

FECHA	CONCEPTO	ASIENTO	ENTIDAD	IMPORTE	SALIDA DE CAJA JUSTIFICADA SI/NO	OBSERVACIONES
19/01/2015	PAGO DE CAJA	675/11	BA/XX1	-15.000	Si	13.000 € Pago impuesto X, 1.500€ Gastos extra, 500€ gastos envío.
31/03/2015	PAGO DE CAJA	6855/12	BA/XX2	-7.500	Si	5.000€ Gastos Viaje, 2.500€ Gastos comida.
10/08/2015	INGRESO BANCO A	1859/2	BA/XX5	-15.000,00	Si	Salida de caja justificada.
31/08/2015	PAGO DE CAJA	1874/5	BA/XX9	-8.000	Si	4.000€ Personal, 1.000€ gasolina, 3.000€ gastos estancia.
30/12/2015	PAGO DE CAJA	30963/11	BA/XX8	-9.000	Si	7.000€ Personal, y el resto desayunos, parking, y viajes. Justificados.

Tabla 2.3.5: Análisis de Caja; apuntes seleccionados

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Control de Circularización de Bancos

El grueso del trabajo dentro del área de tesorería se centra en la circularización de los bancos y en su análisis. Deberíamos efectuar la circularización de todas las entidades financieras relacionadas a la empresa y analizar los saldos y las transacciones que hay durante el ejercicio auditado. Uno de los problemas que se puede encontrar en esta área es la tardanza de la llegada de las contestaciones que sí que hemos visto durante las prácticas. Suele perjudicar el proceso de auditoría ya que retrasa la conclusión de la auditoría y por tanto también retrasa la revisión y es un gran problema si es un área significativa para el cliente. Para ello, los auditores se comunican con las entidades financieras de manera constante para obtener evidencias de auditoría. En relación con todo esto, nuestro trabajo se ha centrado en el análisis de la circularización de bancos. Igual que en otras áreas, nos han encargado revisar las cartas que se enviaran a los bancos, y más tarde, cuando recibimos las contestaciones, ayudamos a los auditores a realizar el control de dichas contestaciones y las archivamos y si vemos algún problema sobre las contestaciones siempre hay que comunicárselo al auditor o jefe del equipo.

Un papel de trabajo que hemos podido realizar es la hoja de control de la circularización. Este papel de trabajo contiene varios detalles sobre las entidades financieras circularizadas. Tal como lo que veremos en la tabla 2.3.6, contiene el nombre de la entidad

financiera, el número de cuenta contable, los saldos según la contabilidad de la empresa y la contestación de la entidad financiera y la diferencia entre ellos, las referencias tanto de la carta enviada como la contestación porque siempre tenemos que vincularlas para facilitar el trabajo a otros usuarios y tendremos una evidencia directa de la contestación, las firmas autorizadas porque tenemos que conocer quien aprueba la salida de fondos y quien tiene poder de manejar las cuentas de la empresa en las entidades financieras, los avales, y otros detalles que merecen atención especial.

En los papeles de trabajo que veremos a continuación, analizamos varias cuentas que incluimos dentro del área de tesorería. Veremos las cuentas corrientes, las cuentas de crédito y deudas, y los préstamos.

CONTROL DE CIRCULARIZACION BANCOS												
EMPRESA:		A, S.A.		HECHO POR:		REF:		REVISADO POR:				
FECHA:		2015		FECHA:		FECHA:		FECHA:				
1.- CUENTAS CORRIENTES												
nº subcta	Banco y nº cta bancaria	saldo 31/12/2015			Ref. carta A)3/3-	Ref. Conc. A)4/1-	I.F. (acciones fondos...)	Rendimiento Capital mobiliario		Firmas autorizadas	Avales Prestados	observaciones (restriccion saldos cta cancelada..)
		s/contabilidad	s/banco	diferencia				importe	retencion			
57203X7	BANCO 1 OFICINA A	4.000,00	4.000,00	0,00	A)3/3-1					Louise Torroba Ordas		
57203X8	BANCO 1 OFICINA B	11.000,00	11.000,00	0,00	A)3/3-2					Louise Torroba Ordas		
57205X1	BANCO 2 OFICINA B	300,00	300,00	0,00	A)3/3-3					Louise Torroba Ordas		
57205X3	BANCO 3 OFICINA B	250.000,00	250.000,00	0,00	A)3/3-4	A)4/1				Louise Torroba Ordas		
57205X4	BANCO 4 OFICINA B	400,00	400,00	0,00	A)3/3-5					Louise Torroba Ordas		
57205X5	BANCO 5 OFICINA B	2.000,00	2.000,00	0,00	A)3/3-6					Louise Torroba Ordas		
57205X9	BANCO 6 OFICINA B	250.000,00	248.000,00	2.000,00	A)3/3-7					Louise Torroba Ordas		
57205X13	BANCO 2 OFICINA A	4.147,19	4.147,19	0,00	A)3/3-5					Louise Torroba Ordas		

Tabla 2.3.6.1: Control de Circularización de Bancos, Cuentas Corrientes

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

La tabla 2.3.6.2 contiene algunas cuentas de crédito de nuestro ejemplo, igual que en las cuentas corrientes, apuntamos el número de subcuenta, el concepto, los saldos a 31 del 12 según la contabilidad y según la contestación del banco, la referencia de las cartas enviadas y la referencia de las contestaciones, el límite, los avales y las observaciones. Hemos puesto como ejemplo créditos no dispuestos que en la práctica puede ser el caso contrario.

2.- CUENTAS DE CREDITO Y DEUDA EFECTOS DESCONTADOS											
nº subcta	concepto	saldo 31/12/15 (euros)			Ref. carta A)3/3	Ref. Conc. A)4/1-	Limite	Firmas autoriza	Avales	observaciones	
		s/contabilidad	s/banco	diferencia							
52005X33	CTA CREDITO BANCO 4	0,00	0,00	0,00	A)3/3-5	A)4/3	10.000,00	Louise Torroba Ordas			
52005X227	CTA. DE CREDITO BANCO 16	0,00	0,00	0,00	A)3/3-9	A)4/2	10.000,00	Louise Torroba Ordas			
52005X36	CTA DE CDTO BANCO 13	0,00	0,00	0,00	A)3/3-10	A)4/4	10.000,00	Louise Torroba Ordas			

Tabla 2.3.6.2: Control de Circularización de Bancos, Cuentas de Crédito y deuda efectos descontados.
Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

La tabla 2.3.6.3 contiene algunas cuentas de préstamos de la empresa auditada, de nuevo se incluyen los datos que ya hemos mencionado que se debería incluir en los papeles anteriores, y se clasifican los préstamos a corto y a largo plazo, y deberíamos referenciar las contestaciones.

3.- PRESTAMOS ENTIDADES FINANCIERAS									
nº subcta	DESCRIPCION	LP SALDO	CORTO PLAZO		SALDO L/P + C/P			Ref. cont. A)3/3X	Avales
			nº subcta	SALDO	s/contab.	s/banco	diferencia		
17X41	PTMO. HIPOTECARIO	-1.600.000,00	52X41	-120.000,00	-1.720.000,00	-1.747.567,92	27.567,92	A)3/3X	Limite: 7.000.000, Interes: 2,053%
17X68	PTMO BANCO 3	-350.000,00	52X68	-350.000,00	-700.000,00	-690.000,00	-10.000,00	A)3/3X	Limite: 700.000, Interes: 2,40%
17X69	PTMO BANCO 4	-750.000,00	52X69	-250.000,00	-1.000.000,00	-988.000,00	-12.000,00	A)3/3X	Limite: 1.000.000

Tabla 2.3.6.3: Control de Circularización de Bancos, Prestamos.

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Con todo esto, y suponiendo que el resto de los saldos de las cuentas no representan diferencias significativas comparándolos con los saldos según las contestaciones de los bancos, concluimos que estamos conformes con nuestro análisis. En caso de que haya diferencias significativas, los auditores se encargan de su comunicación con el cliente y se realizará otros procedimientos. A continuación, veremos un modelo de conciliación bancaria.

MODELO DE CONCILIACION BANCARIA	
EMPRESA:	A, S.A.
FECHA:	31 de diciembre de 2015
BANCO:	BANCO 3
NUMERO DE CUENTA:	00XXXXXXXXXXXXXX
Saldo según extracto	222.211,78
Saldo según Contabilidad	221.736,26
Diferencia	475,52

RESUMEN CONTABILIZACION				
		Cargos banco no contabilizados		0,00
		Abonos banco no contabilizados		0,00
		Cargos contabilizados no registrados banco		475,52
		Abonos contabilizados no registrados banco		0,00
		SUMA		475,52
		DESCUADRE		-475,52

FECHA BANCO	FECHA CONTABLE	CONCEPTO	DESCRIPCION	IMPORTE
		TOTAL CARGOS BANCO		0,00
		TOTAL ABONOS BANCO		0,00
	28/12/2015	TALON X - COMISIONES	Cargos contabilizados no registrados banco	475,52
		TOTAL CARGOS NUESTROS		475,52
		TOTAL ABONOS NUESTROS		0,00

Tabla 2.3.7: Control de Circularización de Bancos.

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En el ejemplo anterior de la tabla 2.3.7, tras la revisión de los saldos según la contestación de la entidad financiera y la composición de saldos según la empresa y los movimientos relacionados, suponemos que hemos detectado un cargo contabilizado, pero no registrado por el banco. Pero es un saldo no significativo por tanto concluimos que estamos conformes con la conciliación.

Conclusiones generales del área de Tesorería

Tal como lo que hemos mencionado en los apartados anteriores, cada papel de trabajo tiene sus conclusiones, y es el trabajo del jefe/gerente de sacar las conclusiones generales sobre el área auditada. Si existen ajustes, deberían estar apuntados en el mismo papel de

trabajo para la revisión del socio, y más tarde serán comunicados al cliente y los pueden aceptar o no y dependiendo de su significatividad irán al informe o no. Después del proceso, hay que asegurar que los saldos reflejados pertenecen a la empresa, deberían estar correctamente clasificados y contabilizados, y deben ser activos disponibles para la empresa entre otros. Como conclusión general, podemos decir que, aplicados la totalidad de procedimientos de auditoría detallados en el programa de trabajo, y no observando ninguna incidencia importante, concluimos que los movimientos del ejercicio y saldos presentan adecuadamente la situación de esta área, y por tanto, se han alcanzado los objetivos del área.

AREA DE TESORERIA				
EMPRESA: A, S.A. FECHA: 2015		REF: A HECHO POR: FECHA: REVISADO POR FECHA:		
	CONCLUSIONES:	SI/NO	Hecho	Revisado
1	Los saldos en efectivo y bancos pertenecen a la Compañía?	SI	Gerente/Jefe	Socio
2	Está el efectivo presentado adecuadamente descrito y clasificado en los estados financieros ?	SI	Gerente/Jefe	Socio
3	Está el efectivo disponible para la Compañía ?	SI	Gerente/Jefe	Socio
4	Se ha registrado adecuadamente el efectivo en moneda extranjera ?	N/A	Gerente/Jefe	Socio
5	Si la respuesta a cualquiera de los puntos anteriores es negativa, prepare un punto de atención al Socio.	N/A	Gerente/Jefe	Socio

Tabla 2.3.8: Conclusiones generales, área de Tesorería

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L.

3. AUDITORIA DE LOS PASIVOS

El Plan General de Contabilidad 2007 define los pasivos como “*obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones*” (PGC, ed. Pirámide, 2015). El objetivo de la auditoría de esta área es cerciorarse de que todos los pasivos han

sido contraídos a nombre de la empresa, se han registrado y valuado adecuadamente, son razonables, corresponden a obligaciones reales y estén pendientes de cubrir. Se trata de evitar que se registren obligaciones que no sean de la empresa, como contratos de servicios a nombre de terceros. (préstamos bancarios, de funcionarios, luz, teléfono, renta, etc.) Hay que determinar si existen garantías otorgadas, gravámenes o restricciones y, comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros. Los pasivos a cargo de las empresas constituyen un factor relevante en la determinación de los resultados, por lo que debe hacerse la revelación y presentación que se indican en las NIA. Dentro de los pasivos, hemos podido trabajar en algunas áreas como por ejemplo Acreedores y Administraciones Públicas que son los que vamos a tratar en este epígrafe.

3.1 Proveedores y cuentas a pagar (Acreedores)

El área de proveedores y cuentas a pagar incluyen el análisis de las cuentas siguientes: Proveedores (400, 401, 405, 406), Acreedores varios (41), Personal (465, 466), Otros pasivos financieros largo plazo (1615,1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189), Otros pasivos financieros corto plazo (190, 192, 194, 509, 511, 513, 514, 521, 522, 523, 525, 526, 528, 551, 552, 553, 555, 556, 560, 561, 569), y Provisiones a corto plazo (499, 529). Estas cuentas afectan a varias partidas de las cuentas anuales como por ejemplo el Balance básicamente en los pasivos, EFE, la Memoria.

Teniendo en cuenta la oportunidad y alcances previstos en la estrategia de auditoría el encargado debe determinar la oportunidad en que se efectuará el trabajo de validación de esta área en caso de hacerse a una fecha preliminar, el trabajo que deberá hacerse para comprobar el movimiento hasta la fecha de cierre, y el alcance del trabajo. Las tablas 3.1.1 y 3.1.2 contienen los objetivos, programas y procedimientos de auditoría de esta área.

Objetivos de la Auditoría de Proveedores y Cuentas a Pagar

El objetivo del auditor es formarse una opinión razonable de las cuentas a pagar, por lo que debe obtener información suficiente sobre los siguientes aspectos (Torres, 2016):

1. Si los saldos de los proveedores son razonables y el importe de las compras es acorde con las necesidades de la empresa.

2. Que exista una correlación entre el pedido, la mercancía recibida y el importe facturado.
3. Verificar la existencia de la autorización correspondiente para cada pedido.
4. Comprobar que los saldos de pasivo no están infravalorados y que están adecuadamente descritos y clasificados en los estados financieros.
5. Asegurarse que los pagos realizados están adecuadamente autorizados.
6. Cerciorarse que la contabilización se ha realizado según las normas recogidas en el PGC en lo referente a intereses devengados y gastos cargados.
7. Verificar que los saldos de las cuentas a pagar representan deudas reales de la empresa.
8. Efectuar un análisis de la antigüedad de los saldos.
9. Comprobar que los pasivos están contabilizados en el período que les corresponde según criterios contables.
10. Confirmar que los sistemas de control interno utilizados en éste área, son eficaces.

PROGRAMA PROVEEDORES Y CUENTAS A PAGAR							
CLIENTE: A, S.A.	HECHO POR:			FECHA:			
CIERRE: 2015	REVISADO POR:			FECHA:			
Objetivos	Afirmaciones						
	V	E	DyO	CyC	I	EyO	CO
Que se hayan registrado todas las deudas con los proveedores y están incluidas en el balance							
Que las obligaciones en moneda extranjera se hayan registrado adecuadamente.							
Que las deudas registradas con proveedores representan obligaciones reales y se han presentado adecuadamente, están correctamente clasificados, descritos y desglosados en las cuentas anuales y en las notas de la memoria							
Que la valoración de las cuentas a pagar se ha realizado conforme a las normas del PGC y su aplicación ha sido uniforme con las aplicadas en el ejercicio anterior y se presentan por los importes apropiados							
Que se hayan hecho los apartados necesarios para cubrir las posibles pérdidas por compromisos importantes							
Que cualquier garantía existente con los proveedores se haya revelado							
EyO= Existencia y Ocurrencia, I = Integridad, DyO=Derechos y Obligaciones, E = Exactitud y Clasificación, CO= Corte de Operaciones, CyC= Clasificación y Comprensibilidad, V = Valoración e Imputación.							

Tabla 3.1.1: Programa de auditoría de Proveedores y cuentas a pagar.
 Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L

Cabe destacar que también se incluye un papel de trabajo explicando el circuito de compras, pero no lo hemos incluido en este trabajo debido a que contiene datos

confidenciales sobre la empresa. Dicho papel explica el proceso de adquisición de bienes de la empresa que se utilizaran para la actividad económica de la empresa.

	<u>Procedimiento de auditoría</u>	Hecho por:	Revisado por:
1	Obtención Sumaria area:	Gerente/Junior	Socio
2	Análisis Periodo Medio de Pago Teórico y Real y comparación con ejercicio anterior	Gerente/Junior	Socio
3	<p>Análisis Top Ten:</p> <p>Para los 10 principales proveedores de la compañía (por volumen de facturación) obtenga:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Saldo contable e Importe facturado a la fecha de análisis - Saldo contable e importe facturado al cierre del ejercicio anterior - Periodo Medio de Pago pactado con proveedor (teórico según ficha proveedor) - Periodo Medio de Pago real - Importe facturado en el periodo acorde con PMP teórico <p>Investigue las desviaciones producidas entre PMP teóricos y reales, obteniendo soporte documental de las explicaciones obtenidas de la empresa.</p>	Gerente/Junior	Socio
4	Circularización saldos proveedores y acreedores		
4.1	Selección de cuentas a pagar a circularizar (tamaño muestra y criterio Selección)	Gerente/Junior	Socio
4.2	Control de circularización		
4.3	Conciliación confirmaciones recibidas con diferencias		
4.4	Realización procedimientos alternativos para saldos no confirmados	Gerente/Junior	Socio
4.5	Conclusión circularización		
5	Analice los acreedores con saldo deudor a 31 de diciembre.		
6	Análisis de remuneraciones pendientes de pago (en caso de que sea significativo)		
7	<p>Análisis “Otros pasivos financieros”</p> <p>(no analizados en los puntos anteriores y con saldos significativos que existan al cierre)</p> <p>Determine mediante el examen de los documentos de soporte su autenticidad y en caso de antigüedad investigue el motivo de su no cancelación. En caso de que lo considere necesario solicite confirmación del saldo.</p>	Gerente/Junior	Socio
8	Análisis de deudas en moneda extranjera		
9	Análisis correcto devengo de Devoluciones, descuentos, rappels...		
10	<p>Análisis de compromisos de compra futuros.</p> <p>Examine compromisos de compra pendientes para determinar la posibilidad de pérdidas potenciales. Revise las actas de Junta de Accionistas o de Consejo para determinar contratos o acuerdos firmados con los proveedores que deban ser revelados en los estados financieros.</p>		
11	Analice la “provisión para operaciones de tráfico” y su razonabilidad		
12	Análisis clasificación largo plazo y corto plazo		
13	Análisis anticipos a proveedores		
14	Comprobación información cuentas anuales	Gerente/Junior	Socio

Tabla 3.1.2: Procedimiento de auditoría de Proveedores y cuentas a pagar.

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L

Nota: Los apartados marcados son las tareas realizadas en las prácticas.

Entre todas las tareas del área, nuestro trabajo se ha centrado en la elaboración de la sumaria, análisis top ten (los 10 principales proveedores), y los trabajos relacionados a la circularización de proveedores. Para la elaboración de la sumaria, se sigue el mismo proceso igual que en las otras áreas. La sumaria contiene los saldos de las cuentas que hemos mencionado a principios de este apartado para los años 2015 y 2014 que es el

periodo analizado en nuestro ejemplo (ya que lo hemos repetido varias veces a lo largo del trabajo, ver Anexo II).

Análisis de los 10 principales proveedores de la empresa

Se realiza el mismo proceso igual para el análisis de los 10 principales clientes de la empresa. Traspasamos en el papel de trabajo el saldo y volumen total facturado 4T de los 10 principales proveedores de la empresa y nuestro papel de trabajo debe contener el cálculo del periodo medio de pago (Ver Anexo III).

En nuestro ejemplo, para un proveedor el periodo medio de pago real es superior al teórico. La empresa nos explica que con algunos proveedores los periodos de pago se alargan, aunque estipulado tengan otro periodo. También cabe destacar que para uno de ellos el periodo de pago supera al indicado en la Ley contra la morosidad.

Circularización de Proveedores

Mediante la verificación de cuentas a pagar el auditor obtendrá la mejor evidencia sobre ésta área de los propios proveedores y acreedores. Para ello solicitará de la empresa la redacción de cartas de circularización para todos los seleccionados. Se tendrán en cuenta todas las cuentas de proveedores y acreedores incluyendo las deudas recogidas en efectos comerciales. El tamaño de la muestra a circularizar estará en función del resultado del control interno y del criterio utilizado por el auditor. Entre otros, elegirá:

- ❖ Tengan saldos más importantes.
- ❖ Posean saldo deudor.
- ❖ Recojan movimientos muy importantes.
- ❖ No hubieran tenido movimientos durante el ejercicio.
- ❖ Proveedores que tuvieran deudas recogidas en varias cuentas (efectos, facturas pendientes de recibir, etc.).
- ❖ Algunos con saldo cero.

Para decidir el número de cuentas, al igual que en la circularización a los clientes, se debe tener el objetivo del mínimo número de cuentas para obtener el mejor resultado.

Las diferencias que se detectarán de circularizaciones recibidas, serán verificadas por el auditor. La fecha para circularizar será la del cierre del ejercicio, o unos días antes.

También se revisarán los pagos realizados y las facturas recibidas en los quince o treinta días siguientes al cierre del ejercicio, para detectar posibles pasivos como hechos posteriores.

La NIA 505 de “Confirmaciones Externas” establece que la evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia y dicha evidencia es más fiable cuando existe en forma de documento, ya sea en formato papel, soporte electrónico u otro medio.

En el caso de que no nos lleguen las contestaciones de los proveedores circularizados, el auditor efectuará algunos procedimientos alternativos por ejemplo para saldos de cuentas a cobrar, examen de cobros posteriores específicos, documentación de envío, y ventas próximas al cierre del periodo, y para saldos de cuentas a pagar, examen de pagos posteriores o de correspondencia de terceros, así como de otros registros, tales como los de albaranes de entrada.

La circularización de proveedores sigue el mismo proceso igual que la circularización de clientes, sin embargo, el riesgo en el área de proveedores está en que la empresa infravalorando los saldos porque se tratan de deudas y a la empresa le interesa que no tenga muchos pasivos en sus estados financieros, mientras en el área de clientes el riesgo está en la sobrevaloración de los saldos de las cuentas de clientes para incrementar los activos de la empresa.

Para el proceso de circularización, una documentación importante es el papel de trabajo del control de circularización que recoge los datos según las contestaciones de los proveedores y sus diferencias con los datos de la contabilidad de la empresa, los procedimientos de confirmación de saldo que se ha aplicado en cada uno y las referencias y vínculos de las cartas enviadas y las contestaciones recibidas parecido a lo que hemos visto en el apartado de clientes (ver Anexo IV).

A continuación, veremos un ejemplo de conciliación de proveedores y acreedores. Una vez obtenida las contestaciones de proveedores, se realizará un análisis de los saldos según el proveedor y según la contabilidad y la diferencia que detectaremos entre ambos saldos se estudiará si se trata de alguna factura/s pendientes en contabilidad y no en proveedor o al revés. Por ejemplo, en la tabla siguiente para el proveedor I suponemos

que hemos detectado diferencias de saldos y en este caso suponemos que son facturas pendientes en contabilidad y no en proveedor.

MODELO DE CONCILIACION PROVEEDORES Y ACREEDORES				
PROVEEDOR:		PROVEEDOR I	REF:	
FECHA:		31/12/2015		
CUENTA CONTABLE:		2988		
Saldo según proveedor		20.000,00		AA)3/3-3
Saldo según Contabilidad		90.000,00		AA)2/9
Diferencia		-70.000,00		
RESUMEN CONTABILIZACION				
Fras ptes en contabilidad y no en proveedor		77.261,37		
Fras ptes en proveedor y no en contabilidad		0,00		
SUMA		77.261,37		
DESCUADRE		7.261,37		
VENCIMIENTO	CONCEPTO	DESCRIPCION	IMPORTE	observaciones/Vencimientos de las fras
25/01/2016	FRA. N°. : I/6160	Fras ptes en contabilidad y no en proveedor	4.854,30	PAGADOS EN BANCO A EL 25/01/2016
25/01/2016	FRA. N°. : I/6159	Fras ptes en contabilidad y no en proveedor	72.407,07	

Tabla 3.1.3: Conciliación de Proveedores y cuentas a pagar.

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Solicitamos por tanto las facturas y revisamos si se ha realizado el pago de las facturas que componen la diferencia de saldos. Son facturas que el proveedor ha adelantado el cobro de las mismas, pero que la empresa no paga hasta su vencimiento. Realizamos una selección de las partidas de conciliación en las que comprobamos que el pago se produce en 2016, por lo que las facturas están correctamente contabilizadas por la empresa y por tanto concluimos que el análisis es conforme en este ejemplo.

Conclusiones generales de la auditoría de Proveedores y Cuentas a Pagar

Como último paso en la auditoría de esta área igual que el resto, se realiza un resumen final de las conclusiones generales del área. Este papel de trabajo debe contener las conclusiones del gerente o jefe y serán revisadas por el socio. Si existen ajustes que hay que proponer a la empresa, también se incluyen en este papel de trabajo para su revisión.

AREA DE ACREEDORES				
EMPRESA: A, S.A. FECHA: 2015		REF:	HECHO POR:	REVISADO POR:
		FECHA:	FECHA:	
	CONCLUSION	SI/NO	Hecho por:	Revisado por:
1	Todas las obligaciones importantes pendientes de pago con los proveedores están registradas en los libros?	SI	Gerente/Jefe	Socio
2	Los saldos en moneda extranjera están registrados al tipo de cambio de cierre?	N/A	Gerente/Jefe	Socio
3	Corresponden los pasivos registrados a obligaciones reales pendientes de pago?	SI	Gerente/Jefe	Socio
4	Se han hecho los apartados necesarios para cubrir pérdidas potenciales por compromisos de compra adquiridos?	SI	Gerente/Jefe	Socio
5	Los pasivos se han clasificado adecuadamente teniendo en cuenta su naturaleza, documentación y vencimiento?	SI	Gerente/Jefe	Socio
	Si la respuesta a cualquiera de los puntos anteriores es negativa, indique esta situación en los puntos de atención al Socio.	N/A	Gerente/Jefe	Socio

Tabla 3.1.4: Conclusiones generales Auditoría de Proveedores, Cuentas a pagar.

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L.

3.2 Administraciones Públicas

Los objetivos de auditoría de esta área son idénticos a los de otras áreas, queremos verificar de nuevo la existencia, ocurrencia, integridad, exactitud y clasificación, comprensibilidad, y valoración adecuada de las transacciones en esta área. En este apartado, nos centraremos en la auditoría de las obligaciones y derechos de la sociedad en relación con los impuestos. Se trata de analizar las cuentas de los impuestos que son: Administraciones Publicas Deudoras (470, 471, 472, 474), y Administraciones Publicas Acreedoras (475,476,477,479), concretamente el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) tanto repercutido como soportado, el Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto de la Renta de Personas Físicas (IRPF), y las cuotas de Seguridad Social. Las cuentas mencionadas afectan a varios elementos de las cuentas anuales como por ejemplo en el Balance que afecta al Activo No Corriente y Corriente por los activos por Impuesto y los créditos con las AAPP, en el Pasivo No Corriente y Corriente por los pasivos por impuesto diferido y otras deudas a la AAPP, en Pérdidas y Ganancias por el Impuesto sobre Beneficios, y en la Memoria en los epígrafes de Normas de Registro de Valoración y Situación Fiscal entre otros.

Objetivos de Auditoría de Administraciones Públicas

1. Que los saldos que figuren en el pasivo del Balance correspondan a deudas pendientes de pago a la Hacienda Pública por tributos devengados y pendientes de pago a la fecha de cierre del Balance, calculados estos de acuerdo a la normativa fiscal aplicable en cada ejercicio.
2. Que los saldos deudores con las Administraciones Públicas correspondan a importes realmente cobrables o compensables, y que su valoración se haya realizado de acuerdo con los principios contables y la normativa fiscal que sea de aplicación en función a la legislación vigente en cada ejercicio.
3. Las cuentas estén correctamente clasificadas en el balance de situación.
4. Que las cuentas anuales contengan la información mínima exigible que se contempla en las Normas de elaboración de las cuentas anuales, especialmente en lo relativo a la conciliación del resultado contable con la base imponible del impuesto sobre sociedades, explicando el concepto y las cuantías de las partidas.
5. Que los principios contables se hayan aplicado uniformemente con los del ejercicio anterior.
6. Determinación de la situación fiscal de la compañía en relación con los actos pendientes de inspección fiscal, y en caso de que existan reclamaciones y actas fiscales levantadas por la Administración Pública no resueltas a la fecha de cierre del Balance, evaluación de si la compañía las tiene correctamente contabilizadas, provisionándolas o mencionadas en la memoria.
7. Evaluar la bondad de los procedimientos de control interno para asegurar que en cada declaración presentada se ha seguido la normativa legal establecida.

	<u>Procedimiento de auditoría</u>	Hecho por:	Revisado por:
1	GENERAL		
	Obtención Sumaria: Obtención de Sumaria del área y crúcela con la partida de Balance Situación y con los saldos de auditoría del ejercicio anterior, y con los extractos contables área.	Gerente/Junior	Socio
2	Análisis del IVA		
	Conciliación de las bases imponibles declaradas en el resumen anual y con contabilidad	Gerente/Junior	Socio
	CUADRE IVA REPERCUTIDO	Gerente/Junior	Socio
	CUADRE IVA SOPORTADO	Gerente/Junior	Socio
	Conciliar saldo HP deudora/acreedora IVA contable con última declaración del año	Gerente/Junior	Socio

3	Análisis del IRPF (trabajadores y profesionales)		
	Conciliación de las bases imponibles declaradas en el resumen anual con contabilidad	Gerente/Junior	Socio
	Verificar la correcta retención por servicios profesionales independientes.	Gerente/Junior	Socio
	Conciliar saldo HP acreedora IRPF contable con última declaración del año	Gerente/Junior	Socio
4	Análisis del IRPF (arrendamientos....) Conciliación de las bases imponibles declaradas en el resumen anual con contabilidad	NA	NA
5	Análisis retenciones CAPITAL MOBILIARIO	NA	NA
6	SEGURIDAD SOCIAL. Conciliar saldo TC diciembre con contabilidad	Gerente/Junior	Socio
7	Análisis del IMPUESTO DE SOCIEDADES		
	1.-Solicitar el Impuesto de sociedades del año anterior y verificar el pago/cobro del mismo y asegurarse de que las posibles diferencias entre lo provisionado y lo real han sido cargadas/abonadas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad. Comprobar que los importes declarados en el IS coinciden con los auditados en el ejercicio anterior.	Gerente	Socio
	2.- Verificar el cálculo y contabilización del gasto por el impuesto de Sociedades para el ejercicio auditado.	Gerente	Socio
	Análisis partida de largo plazo Activos por impuesto diferido y Pasivos por impuesto recibido.	Gerente	Socio
8	Análisis otros saldos del área no analizados	Gerente	Socio
9	Análisis Actas de Inspección	Gerente	Socio
10	Comprobación información cuentas anuales	Gerente/Junior	Socio
11	Concluir sobre el examen realizado. Si a lo largo del trabajo se observan posibles contingencias fiscales, traspasar a conclusiones del área y al área de Contingencias.	Gerente	Socio

Tabla 3.2.1: Procedimiento de Auditoría de Administraciones Públicas (Impuestos)

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L.

Nota: Los apartados marcados son las tareas realizadas en las prácticas.

Nuestro trabajo en esta área se ha centrado en la realización de la sumaria (ver Anexo V), elaboración del desglose de los pagos y devengos del IVA, el cuadro de bases de IVA repercutido y soportado, la conciliación entre el saldo del IVA en la contabilidad y el modelo de declaración correspondiente (modelo 303 y otros), el cuadro del IRPF, y el análisis de Seguridad Social. Es una de las áreas que requiere mayor trabajo debido a la cantidad de documentos que hay que revisar y un ejemplo de la complejidad que tiene es la realización del cuadro de base de IVA si uno no tiene mucho conocimiento de la empresa y su forma de contabilizar operaciones.

Desglose de pagos y devengos del IVA

El modelo 303 es el modelo más utilizado a la hora de informar sobre las operaciones de IVA realizadas durante cada periodo de liquidación (que puede ser trimestral o mensual), debido a que es obligatorio para la mayor parte de formas jurídicas que se pueden adoptar a la hora de comenzar una actividad económica. De modo que tendrán que presentar el

modelo 303 todos los autónomos, sociedades civiles, comunidades de bienes, etc., que hayan optado por el Régimen General de IVA en el momento del inicio de sus actividades. También es de obligada presentación para todas las modalidades de sociedad mercantil por las que se puede optar. En el papel de trabajo de pagos y devengos del IVA que veremos a continuación se divide en tres partes; primero, se detallan las declaraciones mensuales del IVA de la empresa según el modelo 303; segundo, el resumen anual de la declaración del IVA según el modelo 390; y, por último, el resumen del registro del IVA según la contabilidad y comparándolo con los modelos oficiales.

1. Declaraciones mensuales del IVA según el modelo 303.

IVA: DESGLOSE DE DEVENGOS Y PAGOS DE IVA								
EMPRESA: A, S.A.			HECHO POR:			REF: REVISADO		
AÑO: 2015			FECHA:			POR: FECHA:		
MES	IVA REPERCUTIDO							
	BASE	CUOTA (10%)	BASE	CUOTA (21%)	BASE	CUOTA(4%)	BASE R.E.	CUOTA (1%-1,4%)
	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ENERO	1.907.210,99	190.721,49	6.764,55	1.420,55	270,00	10,80	9.423,72	131,91
FEBRERO	2.287.387,37	228.738,88	7.492,55	1.573,45	147,00	5,88	4.855,07	67,98
MARZO	3.151.593,37	315.159,86	21.366,84	4.487,06	105,00	4,20	10.193,24	142,71
ABRIL	2.854.910,23	285.491,70	12.330,00	2.589,31			6.503,81	91,02
MAYO	2.777.642,60	277.764,76	22.899,59	4.808,94	44,00	1,76	8.472,46	118,61
JUNIO	3.215.272,84	321.528,08	8.305,23	1.744,11	133,00	5,32	7.517,25	105,25
JULIO	4.041.780,23	404.178,92	4.143,22	870,09	611,00	24,44	13.278,28	185,89
AGOSTO	3.821.885,32	382.189,25	440,68	92,56	478,00	19,12	9.385,45	131,39
SEPTIEMBRE	3.521.908,68	352.191,33	10.422,81	2.188,80	50,00	2,00	10.979,42	153,73
OCTUBRE	5.511.510,09	551.151,83	29.228,67	6.138,03	667,50	26,70	9.524,58	133,34
NOVIEMBRE	9.550.367,99	955.037,02	10.472,78	2.199,29	296,00	11,84	7.504,13	105,07
DICIEMBRE	6.076.734,72	607.674,15	186.501,53	39.165,36	185,00	7,40	16.772,96	234,85
Total a 12/15	48.718.204,43	4.871.827,27	320.368,45	67.277,55	2.986,50	119,46	114.410,37	1.601,75

Tabla 3.2.2: Desglose de devengos y pagos del IVA

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En el papel de trabajo reflejado en la tabla 3.2.1, traspasamos los datos obtenidos del modelo 303 de la declaración del IVA de la empresa cada mes. Cogemos la información sobre la base del IVA que tributa a 10%, la cuota, la base que tributa a 21% y a 4% y las cuotas correspondientes, la base de recargo de equivalencia (el recargo de equivalencia es un régimen especial de IVA, obligatorio para comerciantes minoristas que no realicen

ningún tipo de transformación en los productos que venden, es decir, para comerciantes autónomos que vendan al cliente final. Se aplica tanto a personas físicas de alta en autónomos como a las comunidades de bienes.) y la cuota correspondiente.

MES	ADQUISICIONES INTRACOM		IVA DEDUCIBLE OP. INTERIORES		IVA DEDUCIBLE OP. INVERSIÓN		ENTREGAS
	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA	INTRACOM.
	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
ENERO	221.428,69	23.638,75	2.870.829,61	350.118,13	5.852,51	1.229,03	18.686,79
FEBRERO	348.764,62	41.023,05	4.032.264,99	476.557,53	20.171,50	4.236,02	771.187,24
MARZO	312.316,75	40.251,75	4.700.772,99	536.791,97	905.503,18	190.155,68	549.876,83
ABRIL	149.958,77	16.313,66	4.118.779,72	480.953,58	26.885,35	5.645,92	
MAYO	203.208,84	24.843,90	5.217.914,50	596.486,35	16.062,11	3.373,04	201.438,08
JUNIO	67.025,26	9.370,03	3.397.195,26	437.092,39	88.174,83	18.516,71	
JULIO	90.141,25	18.929,66	3.082.321,58	380.977,68	38.426,64	8.069,60	1.211.512,93
AGOSTO	28.782,58	6.044,34	2.930.347,50	383.377,50	8.653,52	1.817,24	607.125,21
SEPTIEMBRE	176.785,52	27.404,74	4.596.450,85	562.732,93	29.054,87	6.056,62	961.713,13
OCTUBRE	214.731,50	30.669,25	5.428.624,12	653.929,36	9.068,60	1.904,41	1.668.610,36
NOVIEMBRE	236.881,78	34.041,76	5.237.206,87	634.606,36	11.000,94	2.310,20	663.635,73
DICIEMBRE	149.107,54	17.449,10	3.228.284,44	426.424,44	79.168,26	16.580,43	112.118,39
Total a 12/15	2.199.133,10	289.979,99	48.840.992,43	5.920.048,22	1.238.022,31	259.894,90	6.765.904,69

Tabla 3.2.3: Desglose de devengos y pagos del IVA

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En la tabla 3.2.3 vemos la continuación del papel de trabajo. Seguimos sacando los datos del modelo 303 sobre las bases y cuotas de las adquisiciones intracomunitarias, el IVA deducible de operaciones interiores, IVA deducible de operaciones de inversión, y las entregas intracomunitarias.

MES	COMP REAGP	RTDO	A COMPEN. PER.POST	RTDO DEV.(-) PAGAR (+)	FECHA PRESENT.
	✓	✓	✓	✓	✓
ENERO	23.632,69	-182.695,10	-182.695,10	-365.390,20	20-02-15
FEBRERO	11.982,74	-262.390,10	-262.390,10	-524.780,20	19-03-15
MARZO	1.155,95	-408.309,77	-408.309,77	-816.619,54	20-04-15
ABRIL		-198.427,47	-198.427,47	-396.854,94	20-05-15
MAYO		-317.165,32	-317.165,32	-634.330,64	22-06-15
JUNIO		-132.226,34	-132.226,34	-264.452,68	17-07-15
JULIO		16.212,06	0,00	16.212,06	20-08-15

AGOSTO		-2.762,42	-2.762,42	-5.524,84	18-09-15
SEPTIEMBRE		-214.253,69	-214.253,69	-428.507,38	20-10-15
OCTUBRE		-98.383,87	-98.383,87	-196.767,74	20-11-15
NOVIEMBRE		320.436,66	0,00	320.436,66	21-12-15
DICIEMBRE		204.076,89	0,00	204.076,89	01-02-16
Total a 12/15	36.771,38	-1.275.888,47	-1.816.614,08	-3.092.502,55	

Tabla 3.2.4: Desglose de devengos y pagos del IVA

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En la tabla 3.2.4 vemos el IVA por régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (REAGP), la columna de resultados que contiene la suma de las cuotas anteriores más el IVA por REAGP, la columna que contiene la cantidad que la empresa tiene derecho a compensar, la columna del resultado si es a devolver o a pagar, y la fecha de presentación. También se hace un apunte de la fecha de pago o cobro del resultado final que se puede obtener revisado cómo la empresa ha efectuado el pago o el cobro en caso de devolución, y al final vinculamos la copia del modelo 303 en el papel de trabajo.

2. Resumen anual de la declaración del IVA

	BASE IMPONIBLE Y CUOTA			
	IVA REPERCUTIDO		ADQ. INTRACOMUNIT.	
	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA
TOTALES 390	✓ 49.041.559,38 0,00	✓ 4.939.224,28 0,00	✓ 2.199.133,10 0,00	✓ 289.979,99 0,00

Tabla 3.2.5: Desglose de devengos y pagos del IVA

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

	DEDUCCIONES				BASE R.E.	CUOTA (1%-1,4%)	LIQUIDACION	
	IVA SOPORTADO		OP DE INVERSIÓN				RESULTADO	FECHA PRESENT.
	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA				
TOTALES 390	✓ 48.609.769,88 -231.222,55	✓ 5.920.037,67 -10,55	✓ 1.238.022,31 0,00	✓ 259.894,90 0,00	✓ 114.410,37 0,00	✓ 1.601,75 0,00	✓ -1.275.877,92 10,55	✓ 01/02/2016

Tabla 3.2.6: Desglose de devengos y pagos del IVA

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Las tablas anteriores recogen el resumen anual de la declaración del IVA de la empresa, debajo de las bases y cuotas son las diferencias entre las declaradas en el modelo 390 y la suma de las declaradas en el modelo 303. Cuando aparecen grandes diferencias, se realiza un estudio más profundo para obtener su origen, en estos casos, el gerente se realiza el trabajo y una vez obtenido su origen se lo comenta a la persona que ha realizado el papel de trabajo. Además de los datos que vemos en las tablas anteriores, también se incluyen los datos del volumen de operaciones de las importaciones detallando su base y la cotización, el importe de compensación en régimen especial, el volumen de las operaciones exentas, adquisiciones intracomunitarias exentas, y el resultado de liquidaciones con las bases de IVA no deducible y el importe total de devolución durante el periodo. De nuevo, vinculamos la documentación del modelo 390 en el papel de trabajo.

3. Resumen Registro IVA

	BASE IMPONIBLE Y CUOTA		DEDUCCIONES	
	IVA REPERCUTIDO		IVA SOPORTADO	
	BASE	CUOTA	BASE	CUOTA
TOTAL	59.352.232,52	6.506.208,25	52.626.086,27	6.506.208,25
S/mod oficiales	49.041.559,38	4.939.213,73	52.046.925,29	6.469.912,56
OPERACIONES EXENTAS	1.493.462,48	0,00	0,00	36.295,69
ENTREGAS INTRACOM.	8.817.316,11	0,00	0,00	0,00

Tabla 3.2.7: Desglose de devengos y pagos del IVA

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En el papel de trabajo anterior recogemos las bases, cuotas, y deducciones del IVA repercutido y IVA soportado según el libro del registro del IVA proporcionado por la empresa y lo contrastamos con las declaraciones en los modelos oficiales. Igual que en el apartado anterior, las diferencias obtenidas serán examinadas de forma más profunda para llegar a una diferencia mínima posible. En este papel también se vincula el documento del registro de IVA repercutido y soportado facilitado por la empresa.

Cuadre del IVA Repercutido

Otro papel de trabajo que hemos realizado es el cuadro de bases de IVA repercutido con la contabilidad. Si estamos hablando de empresas con un volumen comercial bastante grande, es muy complicado que las bases de del IVA según contabilidad sean iguales con las que hay en los modelos oficiales, pero siempre procuramos reducir las diferencias a

niveles mínimas y encontrar explicaciones en cada descuadre. Este cuadro es necesario porque, en general, las bases del IVA nunca coinciden con los ingresos y gastos contabilizados. Por un lado, porque muchos ingresos y gastos no llevan IVA; por otro lado, porque existen operaciones con IVA que no se contabilizan como ingreso o gasto.

Por tanto, el cuadro de bases consiste en identificar las partidas que provocan las diferencias, con el fin de acreditar ante la inspección (de Hacienda) que los números declarados son coherentes y que la empresa declara correctamente sus operaciones.

Para elaborar este papel de trabajo, es necesario contrastar lo que hay en la contabilidad con lo declarado en los modelos oficiales, en este caso, el modelo 390. Cogemos los detalles de la base del IVA repercutido, las entregas comunitarias y las operaciones exentas que nos dará el importe total de la base de IVA repercutido según el modelo 390. La segunda parte del cuadro recoge la base del IVA repercutido según la contabilidad, para ello, cogemos las cuentas imprescindibles que llevan IVA repercutido como las ventas e ingresos, además suponemos que la empresa nos explica que para su cuadro debemos tener en cuenta que los descuentos y rappels sobre compras se consideran como IVA Repercutido, mientras que los descuentos y rappels sobre ventas se consideran IVA Soportado que es un caso que hemos encontrado en varias empresas. En nuestro ejemplo, vemos una diferencia entre las bases, pero consideramos que dichas diferencias son aceptables, por tanto, podemos concluir que es un análisis conforme.

CUADRE DE BASES DE IVA REPERCUTIDO CON CONTABILIDAD			
EMPRESA:	A, S.A.	HECHO POR:	REF:
AÑO:	31/12/2015	FECHA:	REVISADO POR:
			FECHA:
A.- CUADRE BASES IVA REPERCUTIDO: CONTABILIDAD Y MOD.390			
1.- IMPORTES DECLARADOS HASTA 31/12/---:			
	BASE IVA REPERCUTIDO	49.041.559,38	
	ENTREGAS INTRACOMUNITARIAS	8.817.316,11	
	OPERACIONES EXENTAS	1.493.462,48	
	TOTAL BASES IVA REPERCUTIDO	59.352.337,97	
2.- BASES IVA REPERCUTIDO EN CONTABILIDAD:		Contabilidad	
	606 DESCUENTO COMPRAS (MP, FF)	213.164,71	
	609 RAPPELS POR COMPRAS DE MP	-49.703,12	
	701 VENTAS PTOS TERMINADOS	58.689.255,01	

702 VENTAS DE PTOS SEMITERMINADOS	19.081,62
704 VENTAS DE ENVASES E EMBALAJES	6.635,15
705 SERVICIOS DE TRANSPORTE	54,00
706 DESCUENTO S/VTAS POR PRONTO PAGO	-58.002,02
709 RAPPELS S/ VENTAS	
752 INGRESOS POR ARRENDAMIENTOS	3.269,81
755 INGRESOS POR UTILES DE TRABAJO	1.142,00
759 INGRESOS POR SERVICIOS DIVERSOS	310.222,89
778 INGRESOS EXTRAORDINARIOS	33.283,84
VENTAS INMOVILIZADO	135.037,59
TOTAL CONTABILIDAD	59.303.441,48
TOTAL 1 - TOTAL 2=	
	48.896,49
B.- CUADRE BASES IVA REPERCUTIDO: LIBRO REGISTRO IVA Y MOD.303	
TOTAL, BASES SEGÚN MOD. 303 IVA	59.352.337,97
SEGÚN LIBRO REGISTRO IVA	59.352.232,52
DIFERENCIA	105,45

Tabla 3.2.8: Cuadre de Bases de IVA Repercutido con la Contabilidad

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Cuadre del IVA Soportado

Además del IVA Repercutido sí que hemos trabajado también con el cuadro del IVA Soportado. Para elaborar el papel de trabajo, se hace el mismo proceso para el cuadro de IVA Repercutido.

IVA: CUADRE BASES IVA SOPORTADO			
		REF:	
EMPRESA:	A, S.A.	HECHO POR:	REVISADO POR:
AÑO:	2015	FECHA:	FECHA:
A.- CUADRE BASES IVA SOPORTADO: CONTABILIDAD Y MOD.303			
1.- IMPORTES DECLARADOS HASTA 31/12/2015:			
BASE IVA SOPORTADO		50.079.014,74	
ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS		2.199.133,10	
TOTAL BASES IVA SOPORTADO		52.278.147,84	
2.- BASES IVA SOPORTADO EN CONTABILIDAD:		Contabilidad	
601 COMPRAS MATERIAS PRIMAS		37.480.075,62	
602 COMPRAS OTROS APROVISIONAMIENTOS		3.456.652,69	
607 TRABAJOS REALIZADOS OTRAS EMP		2.645.053,31	
62 SERVICIOS EXTERIORES		6.157.811,00	
649 OTROS GASTOS SOCIALES		103.475,58	
678 GASTOS EXTRAORDINARIOS		0,00	
ADQUISICIONES INMOVILIZADO MATERIAL		1.278.529,54	
GTOS PERIODIF. EN 2014		0,00	
GTOS PERIODIF. EN 2015		0,00	

709 RAPPELS SOBRE VENTAS	1.510.824,22
TOTAL CONTABILIDAD	52.632.421,96
TOTAL 1 - TOTAL 2=	
B.- CUADRE BASES IVA SOPORTADO: MOD. 303 Y LIBRO REGISTRO DE IVA	-354.274,12
TOTAL BASES SEGÚN MOD. 303 IVA	52.278.147,84
SEGÚN LIBRO REGISTRO IVA	52.626.086,27
DIFERENCIA	-347.938,43

Tabla 3.2.9: Cuadre de Bases de IVA Soportado con la Contabilidad

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En el cuadro de bases del IVA Soportado, nuestros datos vienen del modelo 303, y de la contabilidad de la empresa cogemos las cuentas que llevan IVA Soportado, y las diferencias se deben a elementos diferentes algunos de ellos vienen de gastos contabilizados que no llevan IVA y sin embargo la empresa los incluye en los archivos de conciliación, si no detectamos otros elementos no explicables, consideramos conforme la conciliación de bases. No deberíamos olvidar que, si la empresa nos proporciona un documento auxiliar de conciliación, lo deberíamos vincular en el papel de trabajo.

Conciliación de saldos del IVA

El papel de trabajo que veremos a continuación contiene la conciliación de los saldos de las cuentas del IVA a 31 de diciembre de 2015 en nuestro ejemplo. Cogemos el saldo de las cuentas 4700 (Hacienda Pública, deudora por IVA) y 4750 (Hacienda Pública, acreedora por IVA). Traspasamos dichos saldos que se obtiene de la contabilidad a este papel de trabajo y también los datos de liquidaciones del IVA del modelo 303 y veremos a qué corresponden aquellos saldos y saquemos las diferencias, no es habitual que haya diferencias significativas y en nuestro ejemplo concluimos que el análisis es conforme. Se vinculan los archivos de la declaración del IVA utilizada en el papel de trabajo que en este caso es el modelo 303.

SALDOS A 31/12 POR IVA			
EMPRESA:	A, S.A.	HECHO POR:	REF:
AÑO:	2015	FECHA:	REVISADO
			POR:
			FECHA
1.- Datos contables			
SALDO CTA 470 HP DEUDOR POR IVA 31-12	98.383,87	Corresponde con cuota de octubre	
SALDO CTA 4751 HP ACREEDOR POR IVA 31-12	-204.076,89	Cuota de Diciembre	
	saldo 31-12	-105.693,02	NETO
2.- Datos liquidaciones IVA (modelo 303)			

MOD.303 IVA MES DE OCTUBRE	98.383,87	MOD. 303 IVA			
MOD.303 IVA MES DE DICIEMBRE	-204.076,89	MOD. 303 IVA			
	suma	-105.693,02			
3.- Cuadre		0,00			
<table border="1"> <tr> <td>CONCLUSIÓN</td> </tr> <tr> <td>Conciliamos saldo por IVA en contabilidad con el resultado de las declaraciones mensuales.</td> </tr> <tr> <td>CONFORME</td> </tr> </table>			CONCLUSIÓN	Conciliamos saldo por IVA en contabilidad con el resultado de las declaraciones mensuales.	CONFORME
CONCLUSIÓN					
Conciliamos saldo por IVA en contabilidad con el resultado de las declaraciones mensuales.					
CONFORME					

Tabla 3.2.10: Conciliación de saldos de las cuentas del IVA con contabilidad.

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Análisis del IRPF (Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas), retenciones a trabajadores

Otro papel de trabajo que hemos realizado en esta área es el análisis del IRPF. Para ello, necesitamos el modelo 111 de la declaración mensual del IRPF y el modelo 190 que contiene la declaración anual. El modelo se declara trimestralmente cuando un autónomo o empresario aplica retenciones del IRPF en facturas o en nóminas de trabajadores mientras el modelo 190 el resumen anual del modelo 111 que se presenta trimestralmente, es decir, del modelo por el que las empresas, autónomos y demás obligados tributarios, liquidan las retenciones derivadas (principalmente de las nóminas de los trabajadores y de las retenciones en factura a profesionales). También para casos especiales como premios y determinadas ganancias patrimoniales.

El papel de trabajo que veremos a continuación recoge los datos de los modelos que hemos hablado anteriormente, contiene varias partes y hablaremos de ellas de forma más detallada.

ANÁLISIS HP ACREEDOR RETENCIONES A TRABAJADORES											
EMPRESA: A, S.A.						REF:					
AÑO: 2015						HECHO		REVISADO POR:			
						POR:		FECHA:			
						FECHA:		FECHA:			
1.- ANÁLISIS DEL IMPUESTO DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS											
MES	TRABAJADORES						PROFESIONALES			TOTAL A PAGAR	FECHA PRESENT.
	REND. DINERARIOS			REND. EN ESPECIE			Nº	BASE	RETE.		
	Nº	BASE	RET.	Nº	BASE	RET.					
ENERO	180	307.548,46	45.585,90	4	413,68	97,50	13	366.165,40	4.107,43	49.790,83	20-2-15
FEBRERO	180	294.140,94	42.888,68	4	413,68	94,92	8	127.463,11	1.455,62	44.439,22	20-3-15
MARZO	180	312.122,29	44.517,72	4	413,68	97,50	6	32.368,59	1.139,82	45.755,04	20-4-15

ABRIL	180	410.722,99	64.457,63	4	413,68	96,07	2	1.640,00	311,60	64.865,30	20-5-15
MAYO	181	311.293,89	46.234,27	4	413,68	99,38	1	1.203,40	228,64	46.562,29	22-6-15
JUNIO	183	517.368,19	71.774,86	4	413,68	96,48	4	6.259,81	909,18	72.780,52	20-7-15
JULIO	181	317.268,38	44.872,14	4	413,68	94,08	2	2.545,06	403,03	45.369,25	20-8-15
AGOSTO	180	311.369,14	44.660,07	4	413,68	94,08	1	6.000,00	900,00	45.654,15	21-9-15
SEPTIEMBRE	182	310.478,75	44.755,46	4	413,68	94,10	4	7.863,92	956,15	45.805,71	20-10-15
OCTUBRE	186	338.925,30	48.924,74	4	413,68	94,11	6	23.243,82	557,07	49.575,92	20-11-15
NOVIEMBRE	183	352.556,80	54.741,78	4	413,68	94,11	3	29.510,00	495,30	55.331,19	21-12-15
DICIEMBRE	193	701.108,56	131.744,92	4	413,68	94,11	12	41.544,07	3.444,14	135.283,17	20-1-16
TOTAL		4.484.903,69	685.158,17		4.964,16	1.146,44		645.807,18	14.907,98	701.212,59	
Mod. 111											
IRPF(Mensual)		5.135.675,03	701.212,59								
S/MODELO 190											
(Anual)		5.135.675,03	701.212,59								
DIFERENCIA		0,00	0,00								

Tabla 3.2.11: Cuadre del IRPF

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

1. Análisis del Impuesto de la Renta de Personas Físicas

Con los datos del modelo 111 y modelo 190 construimos la primera parte del papel de trabajo. Para cada mes, trasparamos los datos de los rendimientos tanto dinerarios como es especie, las bases y las retenciones tanto para trabajadores como para profesionales, también trasparamos los datos sobre los premios si hay, pero en nuestro ejemplo suponemos que no existen premios. Además, incluimos también el importe total que tiene que pagar la empresa y la fecha de la presentación de la declaración. Normalmente se añaden otra columna para la comprobación del pago y cómo se ha efectuado, pero en nuestro caso no hemos tenido la oportunidad de revisar los pagos.

CONCILIACION BASE TRABAJADORES:		
TOTAL SUELDOS Y SALARIOS: 31/12/15		
SALARIOS	640000001	2.998.734,39
SALARIOS DIRECCION 1	640000005	0,00
SALARIOS DIRECCION 2	640000007	127.619,16
SALARIOS DIRECCION 3	640000008	0,00
SALARIOS EN ESPECIE	640000010	0,00
PRIMA PRODUCCIÓN	640000011	462.980,20
PLUS DE EMPRESA	640000012	617.496,68
DIETAS Y INDEMNIZACIONES	640000015	1.746,03
ENFERMEDAD Y ACCIDENTES NOMINA	640000019	84.610,26
SALARIOS DIRECCION 4	640000020	0,00
SALARIOS DIRECCION 5	640000021	7.639,78
PERIODIFICACIÓN INCENTIVOS EJ ANTERIOR	640000096	110.000,00
PERIODIFICACIÓN EXTRA	640000097	0,00
PERIOD. SALARIOS DIRECCIÓN	640000098	179.151,84
KILOMETROS Y FESTIVOS	640000099	560,98
	SUMA	4.590.539,32

DIFERENCIA	550.099,87	
CLAVE H	583.429,62	NOTA 1
	-33.329,75	CONFORME
		DIFERENCIA NO MATERIAL

Tabla 3.2.12: Conciliación Base Trabajadores

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En el papel de trabajo de la tabla anterior, vemos la conciliación de la base de trabajadores con los datos obtenidos de la contabilidad concretamente de la cuenta 640. La primera diferencia (558.099,87) se ha obtenido del importe de la base declarada del modelo 190, de la base total de los rendimientos en especie, y de la suma de la cuenta 640 de la contabilidad. Además, hemos sacado las bases de los trabajadores con clave H (en nuestro ejemplo, Clave H: Rendimientos de actividades económicas: actividades agrícolas, ganaderas y forestales y actividades empresariales en estimación objetiva a las que se refiere el artículo 95.6. 2º del Reglamento del Impuesto). La diferencia entre los elementos anteriores se debe a que lo declarado en el modelo 190 de dietas y actividades agrícolas o forestales no están contabilizadas en la cuenta 640. Vinculamos en el papel de trabajo el documento de conciliación facilitada por la empresa (si la empresa nos proporciona dicho documento).

CONCILIACION CUOTA IRPF		
CONTABILIDAD ctas 475		
		Cuenta
TRABAJADORES	-80.787,30	475100001
PROFESIONALES	-2.466,56	475100002
REPRESENTANTES	-977,58	475100003
GANADEROS	0,00	475100004
ESPECIE	-94,11	475100005
DIRECCIÓN	-50.957,62	475100009
Saldo 475	-135.283,17	
Modelo 111	135.283,17	
dif.	0,00	CONFORME

Tabla 3.2.13: Conciliación Cuota IRPF

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Para acabar la primera parte, hacemos una conciliación de las cuotas de IRPF según los saldos de la contabilidad y según el modelo 111. En nuestro ejemplo, cogemos los saldos de las cuentas de 475-X, obtenemos el total, y lo comparamos con lo declarado en el

modelo 111. Tal como lo que vemos en el ejemplo ya que la diferencia es nula entre ambos importes, concluimos que el análisis es conforme.

2. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Están obligados a presentar el modelo 193 todas aquellas personas físicas, jurídicas y demás entidades, incluidas las Administraciones Públicas, que, estando obligadas a retener o a ingresar a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes) de conformidad con lo establecido en la normativa legal y reglamentaria reguladora de estos impuestos, satisfagan alguna de las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

2.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES		
	BASE	CUOTA
Declaración anual MOD. 193	204.035,07	39.786,87

Tabla 3.2.14: Impuesto sobre la Renta de No Residentes

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En la segunda parte del papel de trabajo, lo que se realiza es recoger los datos de la declaración de Impuesto sobre la Renta de No Residentes del modelo 193. Cogemos su base y la cuota y vinculamos la documentación.

Análisis de la cuenta 476: Organismo de Seguridad Social

El último papel de trabajo que hemos realizado en esta área es el análisis de la cuenta 476 de seguridad social (deudas a la SS). Para ello necesitamos la TC1 de la empresa. Los modelos TC1 y TC2 son documentos oficiales relativos a la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta ajena que la empresa tiene afiliados. En concreto, el modelo TC1 refleja las cuotas que corresponden a la empresa y a los trabajadores, mientras el TC2 representa las relaciones nominales de éstos.

En el papel de trabajo, apuntamos los datos del TC1 que obtenemos de la empresa, y luego se hace la conciliación del saldo de la cuenta 476 con lo que hemos obtenido de la TC1 y obtenemos la diferencia que en nuestro ejemplo consideramos inmaterial. Y, por último, se realiza una conciliación de bases de las cuentas 640 y 642 y obtenemos el porcentaje de la seguridad social sobre los sueldos después de eliminar las

remuneraciones que no cotizan. Obtenemos un 26% sin tener en cuenta algún ajuste mientras obtenemos un 29% teniendo en cuenta algunos ajustes que han salido en otros procedimientos.

ANALISIS CTA 476: ORGANISMOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL ACREEDORES			
EMPRESA: A, S.A. AÑO : 2015		HECHO POR: FECHA:	REF: REVISADO POR: FECHA:
1.- Informacion obtenida en la empresa: TC1			
mes	total tc1		
DICIEMBRE	112.694,75		
SUMA A 31/12	112.694,75		
2.- Conciliacion saldo cuenta 476:			
Saldo cuenta 476 a 31/12/2015	-114.839,41		
tc1 diciembre.....	112.694,75		
diferencia	-2.144,66	DIFERENCIA NO	MATERIAL
3.- Conciliacion bases 640 y 642			
		AJUSTADO	
Total sueldos y salarios (cta 640)	4.590.539	4.093.163	
Total seg. Social empresa (Cta 642)	1.200.782	1.200.782	
	% 642/640	26,16%	29%

Tabla 3.2.15: Organismos de la Seguridad Social

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Conclusiones generales de la auditoría del área de Administraciones Públicas

Sánchez F. de Valderrama (1996) escribe que: *"el objetivo fundamental de la auditoría de impuestos es obtener evidencia necesaria y suficiente sobre si la compañía efectúa correctamente la declaración de impuestos devengados, si han sido calculados cumpliendo las normas establecidas por la legislación tributaria y si dichas declaraciones han sido pagadas en los plazos previstos no existiendo riesgos por contingencias fiscales o, si existen, han sido debidamente provisionados"*. Tras la realización de todos los procedimientos de auditoria de esta área, el gerente formulara las conclusiones generales sobre esta área que serán revisadas por el socio posteriormente. El auditor debería haber obtenido evidencia necesaria y suficiente sobre las declaraciones y pagos de los impuestos de la empresa. Después de la auditoria, concluimos que la empresa ha cumplido de forma consistente y racional con sus obligaciones fiscales, y que ha contabilizado adecuadamente las operaciones derivadas de sus relaciones con la administración tributaria.

Igual que las otras áreas, el papel de trabajo que contiene las conclusiones generales debería contener además los apuntes del gerente que serán revisados por el socio como los ajustes y otras recomendaciones del gerente/jefe.

4. AUDITORIA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

La cuenta de pérdidas y ganancias, constituye el resumen de la gestión de una empresa a lo largo de un ejercicio económico. El trabajo fundamental para el auditor se hace en conexión con las pruebas de las respectivas cuentas del balance: ventas con cuentas a cobrar, compras con cuentas a pagar, amortizaciones con inmovilizado, etc. Aunque existen varias áreas dentro de las pérdidas y ganancias, nuestro trabajo se centrado en el área de gastos de personal. En la tabla siguiente vemos los objetivos básicos de la auditoria del gasto de personal y pretendemos asegurar que los gastos relacionados con la nómina están valorados adecuadamente, son íntegros, correctamente clasificados y si la empresa ha cumplido con las leyes y regulaciones aplicables a los gastos relacionados con la nómina.

PRUEBA DE NOMINAS							
CLIENTE: A, S.A. CIERRE: 2015	HECHO POR: REVISADO POR:			FECHA: FECHA:			
Objetivos	Afirmaciones						
	V	E	DyO	CyC	I	EyO	CO
1. Si los gastos relacionados con la nómina son ciertos, están adecuadamente registrados, calculados y clasificados en los estados financieros y adecuadamente soportados							
2. Si la entidad ha cumplido con las leyes y regulaciones aplicables a los gastos ocasionados por la nómina en forma oportuna y adecuada.							
<p style="color: red;">EyO= Existencia y Ocurrencia, I = Integridad, DyO=Derechos y Obligaciones, E = Exactitud y Clasificación, CO= Corte de Operaciones, CyC= Clasificación y Comprensibilidad, V = Valoración e Imputación.</p>							

Tabla 4.1: Programa de auditoría de Gasto de Personal
Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L.

En esta área se analizan las cuentas (640), (641), (6450), (642), (643), (649), (644), (6457), 7950, y 7957 que afectan a la cuenta de pérdidas y ganancias y en los apartados de Ingresos y Gastos y Otra Información en la Memoria. Y los procedimientos de auditoría se detallan en la tabla a continuación.

Objetivos de Auditoría de Gastos del Personal

Los principales objetivos que va a buscar el auditor dentro del área de Recursos Humanos o Gastos del Personal, son los siguientes:

1. Las nóminas han sido adecuadamente realizadas de acuerdo a la legislación laboral, teniendo en cuenta lo establecido en el convenio colectivo aplicable a la empresa y las condiciones contractuales del trabajador.
2. Los gastos de personal han sido completos, son reales (no ficticios, es decir, existencia de una relación laboral entre trabajador y empresa), y están correctamente contabilizados.
3. Existencia de adecuación y prudencia en los saldos, así como el mantenimiento de la uniformidad con respecto a ejercicios precedentes respecto a la periodificación, estimaciones y devengo.
4. Correcta dotación en gastos del ejercicio de la provisión para pensiones y obligaciones similares y el importe registrado en el pasivo asegura de forma razonable el cumplimiento de los compromisos contraídos por los empleados afectos al plan.
5. La empresa cumple con sus obligaciones en materia laboral frente a la Seguridad Social.
6. La empresa cumple con sus obligaciones en materia fiscal frente a la Hacienda Pública, elaborando las retenciones a los trabajadores en nómina (IRPF) de forma correcta e ingresándolas en el citado organismo.
7. Reflejo adecuado en la contabilidad de la empresa de determinados gastos específicos del personal, como sueldos de administradores o liquidadores en su caso.
8. La memoria incorpora la información mínima exigida por la normativa contable sobre los gastos de personal y demás elementos contables integrados dentro del concepto de "Recursos Humanos".
9. Existencia de un buen Sistema de Control Interno.

	Procedimiento de auditoría	Hecho por Fecha	Revisado por Fecha
1	Sumaria: Obtenga la cédula sumaria del área y crúzela con la partida de Pérdidas y Ganancias y con los saldos de la auditoría del ejercicio anterior.	Gerente/Junior	Socio
2	Revisión analítica	Gerente/Junior	Socio
3	Prueba nómina mes: Seleccione la nómina de un mes, aleatoriamente, para realizar prueba detalle de nóminas.	Gerente/Junior	Socio
4	Revisión detalle muestra de trabajadores	Gerente/Junior	Socio
5	Análisis periodificación pagas extra	Gerente/Junior	Socio
6	Análisis otros gastos sociales: En caso de que existan Otros gastos sociales significativos, analizar su ocurrencia exactitud, integridad y devengo.	Gerente/Junior	Socio
7	Comprobación información cuentas anuales	Gerente/Junior	Socio
8	Concluir el área	Gerente/Junior	Socio

Tabla 4.2: Procedimiento de Auditoría de Gastos de Personal

Fuente: Papeles de trabajo de Moore Stephens LP, S.L.

Nota: Los apartados marcados son las tareas realizadas en las prácticas.

En esta área hemos trabajado con la sumaria (ver Anexo VI), pero nos centramos en el análisis intermensual de las nóminas, el análisis de sueldos y salarios de trabajadores seleccionados junto con en el análisis de las nóminas de cada uno de los trabajadores seleccionados.

Análisis Intermensual de Nóminas

En el papel de trabajo que veremos en la tabla siguiente, veremos el análisis intermensual del gasto de personal de la empresa. De los modelos 111 (declaración mensual de IRPF) obtenemos los importes declarados mensualmente correspondientes a sueldos y salarios, Y realizamos los gráficos comparativos que a continuación mostramos para determinar las variaciones significativas y analizarlas. Analizamos 3 años para ver su evolución de forma más clara.

ANALISIS INTERMENSUAL DE GASTO DE PERSONAL

EMPRESA: A, S.A.
AÑO: 2015

HECHO POR:
FECHA:

REF:
REVISADO POR:
FECHA:

DATOS MENSUALES SUELDOS Y SALARIOS						
	2015		2014		2013	
	Nº	IMPORTE	Nº	IMPORTE	Nº	IMPORTE
ENERO	180	307.548,46	172	295.945,48	181	311.258,12
FEBRERO	180	294.140,94	171	281.425,61	180	301.133,14
MARZO	180	312.122,29	172	297.370,89	180	309.314,05
ABRIL	180	410.722,99	170	381.816,82	179	399.830,81
MAYO	181	311.293,89	172	307.853,24	179	315.753,07
JUNIO	183	517.368,19	173	491.229,82	180	512.654,94
JULIO	181	317.268,38	172	300.194,44	180	318.013,13
AGOSTO	180	311.369,14	173	299.420,49	179	328.815,99
SEPTIEMBRE	182	310.478,75	176	302.324,66	177	314.504,39
OCTUBRE	186	338.925,30	177	315.683,00	175	305.352,82
NOVIEMBRE	183	352.556,80	179	328.992,14	176	309.263,74
DICIEMBRE	193	701.108,56	185	691.579,11	180	700.568,18
TOTAL		4.484.903,69		4.293.835,70		4.426.462,38

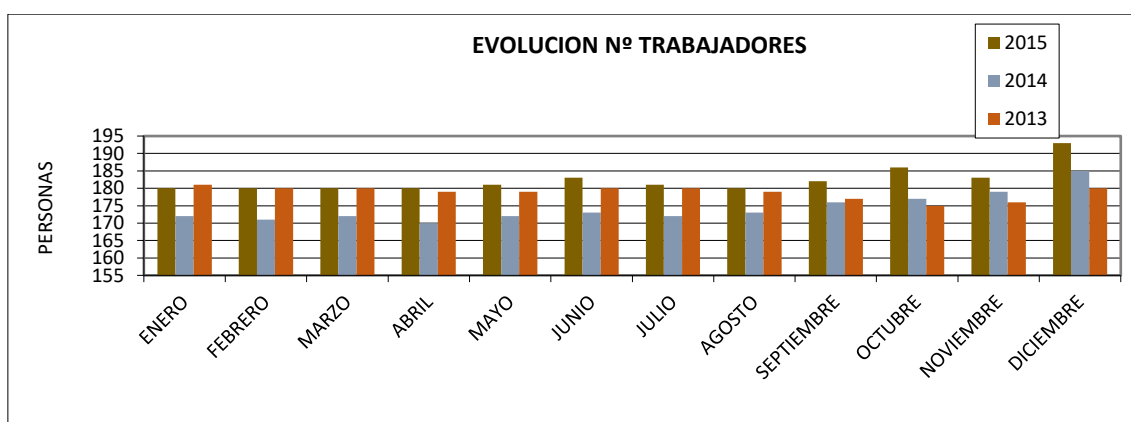
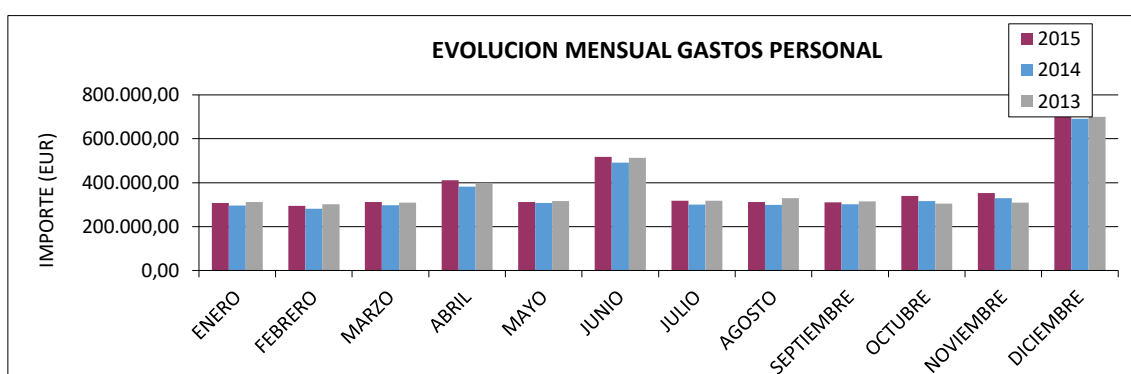


Tabla 4.3: Análisis Intermensual de Gastos de Personal (datos representados en los gráficos).
Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

En la tabla y gráficos anteriores de nuestro ejemplo observamos que la evolución mensual de los sueldos y salarios, es muy similar a la de los ejercicios anteriores, aumentando significativamente en los meses de junio y diciembre como consecuencia de las pagas extras. En cualquier caso, el comportamiento de los sueldos y salarios es muy similar al del ejercicio anterior. Observamos un crecimiento general en el número de trabajadores en el presente ejercicio en comparación con el año anterior. Su comportamiento general es similar al del año anterior y no observamos indicaciones de ningún suceso llamativo. Por tanto, procedemos a concluir que el análisis es conforme.

Análisis de sueldos y salarios anual de los trabajadores seleccionados

Igual que en otras áreas, el gerente de la firma de ha encargado de realizar la selección de trabajadores cuyas nominas deberíamos revisar. Seleccionamos un método estadístico basado en técnicas de aceptación y rechazo, que son aplicadas habitualmente en control de calidad, y de allí obtienen el tamaño de la muestra. Una vez seleccionados los trabajadores a partir de los datos de la TC2 proporcionada por la empresa y el método de selección realizado por el gerente, para cada uno de ellos solicitamos a la empresa que nos facilite: la copia de las nóminas físicas de todo el ejercicio, modelo 145 o situación familiar, la copia del trabajo, y los convenios en su caso para traspasar toda la información necesaria que esta todo reflejado en el papel de trabajo siguiente y posteriormente realizar comprobaciones del contenido y el reglamento que reflejamos en la tabla de comprobaciones, y comprobar los datos declarados en el modelo 190 si están de acuerdo con lo declarado en la nómina. En el siguiente papel de trabajo vemos un ejemplo para un trabajador seleccionado, este procedimiento se realiza para todos los trabajadores seleccionados por el gerente.

ANÁLISIS DE SUELDOS Y SALARIOS ANUAL: TRABAJADORES SELECCIONADOS									
EMPRESA: A, S.A.		HECHO POR:				REF:			
AÑO: 2015		FECHA:				REVISADO POR:			
						FECHA:			
TRABAJADOR Z									
		DESCUENTOS							
		SEGURIDAD SOCIAL		IRPF					
MES	Sueldo Bruto	TOTAL	IMPORTE	%	TOTAL A DEDUCIR	ANTICIPOS	ESPEC.	SUELDO NETO	
ENERO	1.472,96	105,95	105,95	145,23	9,86%	251,18	100,00		1.121,78
FEBRERO	1.356,29	97,34	97,34	131,70	9,71%	229,04	100,00		1.027,25
MARZO	1.478,92	106,33	106,33	161,65	10,93%	267,98	100,00		1.110,94
ABRIL	1.454,01	104,35	104,35	159,80	10,99%	264,15	100,00		1.089,86

MAYO	1.497,99	107,54	107,54	167,48	11,18%	275,02	161,06		1.061,91
EXTRA JUN.	1.142,21		0,00	128,61	11,26%	128,61			1.013,60
JUNIO	1.456,50	104,61	104,61	164,00	11,26%	268,61			1.187,89
JULIO	1.546,03	110,40	110,40	165,58	10,71%	275,98			1.270,05
AGOSTO	1.491,78	106,95	106,95	166,63	11,17%	273,58			1.218,20
SEPT.	1.494,22	106,71	106,71	147,18	9,85%	253,89			1.240,33
OCTUBRE	1.501,95	107,59	107,59	169,12	11,26%	276,71			1.225,24
NOVIEMBRE	1.500,57	107,12	107,12	165,66	11,04%	272,78			1.227,79
DICIEMBRE	1.477,95	106,07	106,07	167,45	11,33%	273,52			1.204,43
EXTRA DIC.	1.142,21		0,00	129,41	11,33%	129,41			1.012,80
	20.013,59	1.270,96	1.270,96	2.169,50		3.440,46	561,06		16.012,07

comprobaciones			
Autorización contratación trabajador (contrato)			✓
Salario según contrato y convenio.....			✓
Autorización horas extra y tiempos.....			✓
Autorización otros conceptos en nómina.....			✓
Existencia física y DNI.....			✓
Inclusión en TC2.....			✓
% retención conforme (nota 1).....			✓
Inclusión en 190 conforme (nota 2).....			✓
nota 1: Retención conforme con criterios hacienda			
	bruto	retenciones	Seg social
Declarado mod. 190	20.013,59	2.169,50	1.270,86
según nominas	20.013,59	2.169,50	1.270,96
diferencia	0,00	0,00	-0,10

Tabla 4.4: Análisis de sueldos y salarios anual (ejemplo para un trabajador)

Fuente: Plantilla de Moore Stephens LP, S.L. con la información de elaboración propia.

Si no observamos diferencias grandes y llamativas en ninguno de los trabajadores seleccionados, concluimos que el análisis es conforme indicando en el papel de trabajo que “Conforme análisis de sueldos y salarios para los trabajadores seleccionados: Conforme con contabilidad y con importes declarados en modelo 190.”, y en caso contrario, siempre hay que comunicárselo al gerente para su comprobación y verán si es necesario pedir más documentación o pedir explicaciones de la empresa.

Conclusiones generales de la auditoría de Gastos de Personal

Tras la realización de todos procedimientos de auditoría en esta área, el gerente se crea un papel de trabajo de conclusiones generales del área que será revisado por el socio. Normalmente en ese papel de trabajo encontraremos también las conclusiones de la auditoría de los años anteriores y también el resumen de los puntos que merecen más atención del socio y los ajustes. En caso de no encontrar problemas, deficiencias, ni diferencias significativas, se concluye diciendo que “hemos realizado la totalidad de los procedimientos descritos en el programa y podemos concluir que los saldos del área de

Gastos de personal reflejan razonablemente la situación de la empresa a 31/12/2015 y no hemos detectado debilidades a traspasar a puntos de atención al socio”. Y con todo esto, se acaba el proceso de auditoría del área (y también de otras áreas) haciendo una revisión de las cuentas de la empresa (Balance, PyG, EFE, ECPN, y la Memoria), contrastando los papeles de trabajo con la contabilidad cerrada y los elementos de las Cuentas Anuales mencionados. Para la revisión de la Memoria, utilizamos una guía publicada por el ICJCE que detalla el contenido que debería tener la Memoria. Es una versión más detallada de lo que vemos en el Plan General Contable 2007 ya que el plan es una guía y normativa bastante general.

5. TAREAS ADICIONALES REALIZADAS EN LAS PRACTICAS

Además de trabajar con distintas áreas de auditoría, hemos realizado otros trabajos durante las prácticas que no son puramente trabajos de auditoría. Hemos tenido la oportunidad de no solo trabajar con las cuentas de un cliente, pero también de otros trabajos que son muy interesantes y que son complementarios a los trabajos de auditoría.

❖ Traducciones

El inglés es un idioma bastante utilizado en auditoría, debido a nuestro dominio en este idioma, nos han encargado muchos trabajos de traducción, desde unos correos sencillos hasta documentaciones complejas que normalmente sí que necesitan más horas para traducir y suelen ser documentos que lo necesitan enseguida. Algunos trabajos que hemos podido realizar son:

- Correos electrónicos que había que mandar a clientes, proveedores, o a otras firmas miembros del grupo de Moore Stephens localizadas en otros países.
- Cartas dando el consentimiento del cliente de la firma para que tengamos acceso a alguna documentación o alguna información.
- Cartas de circularización para proveedores y clientes (de la empresa auditada) que están en otros países por ejemplo en Reino Unido, Estados Unidos, otros países en Asia, etc.
- Revisión y traducción de algún informe de auditoría.
- Revisión de la memoria de algún trabajo realizado por la firma que ya estaban en inglés y necesitaba corrección.

- Carta de solicitud de documentación para llevar a cabo un proceso de Due Diligence en varias áreas de un cliente extranjero.
- Cuentas anuales de un cliente extranjero sobre todo el Balance y PyG e investigar su equivalencia en la contabilidad española para entender la contabilidad del cliente.

❖ **Trabajos de Consultoría**

Otro trabajo que hemos realizado es la elaboración de un análisis de la situación financiera e económica de un cliente para su negocio que entra en el ámbito de consultoría. Nos han encargado realizar los cálculos y los gráficos que reflejan la evolución para varios años de algunos elementos importantes de la empresa como por ejemplo las ventas, los gastos, el número de trabajadores, y los beneficios y pérdidas de la empresa. Además de analizar su evolución por taños, también analizado su evolución por trimestres. Hemos realizado varios modelos y al final el gerente decide cuál de ellos encaja más con las necesidades del cliente.

❖ **Concurso de Acreedores**

Debido a la crisis que empezó a hundir la economía española en 2007, muchas empresas entraron en concurso de acreedores. Una observación que queremos destacar es que cuando hay crisis de que disminuye el volumen de encargo de auditoría, pero sí que aumenta el número de empresas que entran en concurso, y para el caso de Moore Stephens, decidieron ampliar su oferta de servicios captando empresas en concurso. El trabajo que hemos realizado sobre este tema es la búsqueda de información sobre los acreedores de una empresa que ha entrado en concurso de manera obligatoria y la comunicación con dichos acreedores para confirmar que la empresa tienen deudas con ellos y hacerles saber que la empresa está en situación de concurso. En nuestra experiencia, hemos tenido dificultad de encontrar información sobre ellos, pero hemos conseguido comunicarnos con un par de ellos y como son antiguos trabajadores de la empresa concursada nos han podido ayudar a comunicar con otros.

6. CONCLUSIONES

La auditoría se trata de la inspección o verificación de la contabilidad de una empresa o una entidad, realizada por un auditor con el fin de comprobar si sus cuentas reflejan el patrimonio, la situación financiera y los resultados obtenidos por dicha empresa o entidad en un determinado ejercicio. Hemos tenido la oportunidad de realizar las prácticas en una firma internacional de auditoría, en Moore Stephens LP, S.L. como auditor junior durante 5 meses a lo largo del curso del Master en Auditoría. Hemos visto cómo trabajan los auditores y algunos procedimientos que realizan para obtener evidencia suficiente de auditoría y posteriormente emitir un informe que expresa su opinión sobre la imagen fiel de la empresa auditada.

Algunas áreas de auditoría de la empresa que hemos trabajado y destacado en este trabajo son las áreas del Inmovilizado tanto material como intangible, las cuentas a cobrar o deudores, y tesorería dentro de los activos; las cuentas a pagar y proveedores, y las Administraciones Públicas concretamente los impuestos dentro de los pasivos; y los gastos de personal dentro de las pérdidas y ganancias. Además, hemos realizado trabajos de traducciones, proyectos de consultoría, y unos trabajos para un concurso de acreedores.

La experiencia adquirida en las practicas es fundamental para completar nuestra formación durante el curso. Vimos que la auditoría es un mundo importante para asegurar la imagen fiel de los Estados Financieros de una empresa que sirve para diferentes necesidades de los lectores de dichas informaciones financieras como por ejemplo: para obtener información sobre una empresa si uno decide invertir en ella, para un proveedor de dicha empresa que quiere conocer su realidad económica, para un cliente de la empresa que quiere conocer si puede satisfacer su demanda, para la Hacienda Pública si quiere inspeccionar la empresa por algún tema de impuestos, y más. La auditoría es un campo muy regulado, y es imprescindible para un auditor y una firma seguir las normas establecidas como las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y el Reglamento y la Ley de Auditoría de Cuentas, las consultas del ICAC, y las guías publicadas por el ICJCE para realizar el trabajo. Otros intervinientes en el proceso como la empresa auditada y algunos expertos independientes distintos del auditor, deberían cumplir las normativas establecidas.

Nuestra labor como asistentes de los auditores es muy importante debido a que realizamos normalmente los trabajos más básicos que nos ayudan a aprender y obtener más conocimientos, nos enseñan cómo podemos conocer más a la empresa e identificar donde puede surgir problemas relacionado con la auditoria, y también nos ayudan a entender cómo se puede enfocar el proceso de auditoría ya que el tiempo es muy limitado y la extensión del trabajo es infinita. Gracias a estas experiencias de aprendizaje, con el paso del tiempo, mejoramos y nos sentiremos más preparados para realizar tareas que implican más independencia, mayor responsabilidad y mayor complejidad en el futuro como auditores.

7. BIBLIOGRAFIA

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) (2016). *Cuestionario para la revisión de las cuentas anuales* (5ª Edición).

Plan General de Contabilidad y de PYMES Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007, de 16 de noviembre y adaptación al Real Decreto 1159/2010 (9ª Edición) (2016). Madrid. C.C. Ediciones Pirámide, Grupo Anaya S.A.

MOORE STEPHENS INTERNATIONAL. *Garantía de Calidad y Manejo de Riesgo, Comentarios sobre la adopción de políticas y procedimientos para la garantía de calidad*. Apuntes facilitados por Moore Stephens LP, S.L.

MOORE STEPHENS LP, S.L. Papeles de Trabajo.

PUIG, N. (2016). *Control Interno de la Entidad Auditada*.

SANCHEZ, J. y ALVARADO, M. (2014). *Teoría y práctica de la auditoría I. Concepto y metodología* (5ª Edición). Madrid. C.C. Ediciones Pirámide, Grupo Anaya S.A.

SANCHEZ, J. y ALVARADO, M. (2014). *Teoría y práctica de la auditoría II. Análisis de áreas y casos prácticos* (5ª Edición). Madrid. C.C. Ediciones Pirámide, Grupo Anaya S.A.

SIERRA, L. (2016). (Presentaciones en clase) *Auditoría del Inmovilizado Material*. Villalba Envid y Cía. Auditores S.L.P

SIERRA, L. (2016). (Presentaciones en clase) *Auditoría del Inmovilizado Intangible*. Villalba Envid y Cía. Auditores S.L.P

SIERRA, L. (2016). (Presentaciones en clase) *Auditoría de Tesorería*. Villalba Envid y Cía. Auditores S.L.P

TORRES, E. (2016). *Auditoría del Componente de Clientes/Ventas*. Postigo Auditores S.L.P.

TORRES, E. (2016). *Auditoría del Componente de Proveedores/Compras*. Postigo Auditores S.L.P.

8. LEGISLACION

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. *Boletín Oficial del Estado* num. 173 21 de julio de 2015.

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. *Boletín Oficial del Estado* num. 266.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. *Boletín Oficial del Estado* num. 161 03 de Julio de 2010.

Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nueva Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Series 200, 300, 400, 500, 600 y 700. *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*.

9. WEBGRAFIA

AGENCIA TRIBUTARIA. Página web oficial de la agencia.

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Campanas_Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas_IRPF_Impuesto_sobre_la_Renta_de_las_Personas_Fisicas_IRPF_.shtml

Boletín Oficial de Aragón. Página web oficial. <http://www.boa.aragon.es/#/>

Boletín Oficial de España. Página web oficial. <https://www.boe.es/>

Boletín Oficial de la Provincia (Lleida). Página web oficial.

<http://www.diputaciolleida.cat/es/publicacions-i-bases-de-dades/boletin-oficial-de-la-provincia-bop/>

Boletín Oficial de Navarra. Página web oficial.

https://www.navarra.es/home_es/Actualidad/BON/

Ministerio de Empleo y de la Seguridad Social. Página web oficial.

<http://www.empleo.gob.es/es/index.htm>

PwC. (2011). *Nuevas normas de Auditoría*. Disponible en la web:

<https://www.pwc.com/ve/es/publicaciones/assets/nuevas-normas-de-auditoria.pdf>