

Trabajo Fin de Master

PROCESOS DE UNA AUDITORÍA

Autor:

Diego García Asensio

Director/es:

Dr. VICENTE CONDOR LÓPEZ Catedrático de la UZ
D. JAVIER CASTILLO EGUIZÁBAL Profesor Asociado de la UZ

Facultad de Economía y Empresa

Titulación: Master Oficial en Auditoría 2015/16

Modalidad: Vinculado a materias relacionadas con la impartición del
Master



1542

Universidad
Zaragoza

ÍNDICE:

0. Información y resumen.....	1
1. Presentación e introducción del trabajo.....	3
1.1 Motivación.....	3
1.2 Aspectos generales de la auditoría.....	3
2. Procedimientos y pruebas de auditoría.....	4
2.1 Solicitud del trabajo de auditoría.....	4
2.2 Planificación.....	7
2.3 Ejecución.....	11
2.3.1 Tesorería.....	12
2.3.2 Área de cuentas a cobrar.....	14
2.3.3 Existencias.....	21
2.3.4 Inmovilizado.....	25
2.3.5 Área de cuentas a pagar.....	30
2.3.6 Impuestos.....	36
2.3.7 Deudas con entidades de crédito.....	40
2.3.8 Pérdidas y ganancias.....	41

2.3.9 Otros procedimientos a realizar.....	43
2.4 Presentación del informe.....	44
3. Conclusiones.....	47
4. Bibliografía.....	49
5. Anexo I: Ejemplos de papeles de trabajo.....	50

0. INFORMACIÓN Y RESUMEN

Autor del trabajo: Diego García Asensio.

Directores del trabajo: Dr. Vicente Condor López y D. Javier Castillo Eguizábal.

Título del trabajo: Procesos de una Auditoría.

Titulación a la que está vinculado: Master Oficial en Auditoría.

Objetivos: Los objetivos son, por un lado, que este trabajo sirva como un complemento de mi formación a las asignaturas cursadas durante el Máster, especialmente las de Auditoría, además de describir el trabajo realizado durante el periodo de prácticas.

Por otro lado, tener una idea más exacta de los pasos a seguir en una auditoría completa y sus fases.

Resumen: El trabajo describe los procesos de una auditoría; la he dividido en cuatro partes: En la primera parte, analizaré la *solicitud del trabajo de auditoría* a través de los requerimientos de ética aplicables, la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y los términos del contrato. En la segunda parte veremos el trabajo realizado durante la fase de *planificación* y como esta afecta a todo el conjunto. En la tercera parte, *ejecución*, analizar las diversas pruebas que se realizan en cada área de auditoría, viendo que riesgos se pretenden cubrir y que necesitamos para obtener evidencia de auditoría suficiente, es en esta parte donde he dedicado más atención. Por último, en la cuarta parte haremos referencia a la *presentación del informe* y todos los pasos que ello conlleva hasta el momento de la firma.

Además acompañare las explicaciones de las pruebas realizadas con diversos ejemplos de papeles de trabajo que he tenido que realizar, siguiendo el modelo de la firma PwC. Además incluiré algunos de los problemas que pueden surgir en la realización de las pruebas y como solventarlos. Durante la realización del trabajo me referiré a las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (NIA-ES) puesto que sirven de guía y ayuda

Agradecimientos del autor: Me gustaría agradecer la colaboración de mis Directores del Trabajo de Fin de Master, por su considerable esfuerzo para poder atenderme en sus tutorías. Agradecer a los profesores que nos han dado clase durante el Master su dedicación y conocimiento puestos en nosotros, ya que han sido sesiones realmente productivas. Por último, querría agradecer la amabilidad y plena disponibilidad que tuvieron todos y cada uno de los profesionales que colaboraron conmigo respondiéndome a las preguntas que me fueron surgiendo, para así poder obtener un mayor conocimiento sobre la línea que versa el trabajo y reforzar mis conclusiones finales.

1. PRESENTACIÓN E INTRODUCCIÓN DEL TRABAJO

1.1 MOTIVACIÓN

A nivel personal, la auditoría me parece una excelente plataforma desde la que poder comenzar y desarrollar una carrera profesional, he podido comprobar como la propia naturaleza de la profesión te hace estar actualizado y en constante formación, factores los cuales me resultan de gran atractivo. De esta manera, desde enero de 2016, pude tener mi segunda toma de contacto con la actividad de la auditoría, gracias a la realización de prácticas curriculares en la firma PricewaterhouseCoopers Auditores S.L. dentro del departamento de auditoría financiera, además el presente curso académico me ha sido de gran utilidad y me ha aportado una gran riqueza de conocimientos que me han hecho comprender de una forma más profunda el mundo de la auditoría de cuentas.

Con la experiencia profesional y sobre todo teórica que he adquirido, he llegado a comprender la utilidad y en muchos casos la necesidad de que se valide la veracidad de los estados financieros de una empresa, bajo la supervisión de profesionales independientes a la entidad.

1.2 ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORÍA

La auditoría es el examen crítico y sistemático que realiza una persona o grupo de personas independientes del sistema auditado, concretamente y en este caso, una verificación y revisión de los estados financieros, con el objeto de emitir una opinión independiente, competente con un grado de seguridad razonable que ayude a comprender la información requerida por los agentes sociales.

La necesidad de información, siempre ha sido necesaria para el desarrollo de la economía. El crecimiento económico, la globalización y la complejidad de las empresas, siempre han ido unidos al incremento de la calidad de la información que se debe de detallar para los agentes sociales. Debido a esto y a los escándalos de los últimos años en los que diversas empresas como Gowex, Pescanova, Bankia..., falsificaron sus cuentas a pesar de haber sido auditadas, hacen que la auditoría sea una de las actividades que sufre mayor regulación para su desarrollo.

2. 1ª PARTE: PROCEDIMIENTOS Y PRUEBAS DE AUDITORÍA

2.1 SOLICITUD DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

Esta es la fase en la que el socio debe de estudiar si se cumplen los requerimientos necesarios para aceptar y/o continuar el encargo de auditoría. Se trata de realizar una evaluación del cliente, analizar la independencia y si el cliente se considera como adecuado se procederá a la emisión del presupuesto y correspondiente contrato.

El auditor deberá obtener información de la entidad que le permita conocer si es viable poder llevar el encargo de auditoría. También deberá informarse sobre las razones de nuestra contratación para realizar el trabajo de auditoría y ponerse en contacto con los auditores anteriores. Estos aspectos condicionan en gran medida una auditoría, por ello deben ser considerados desde los inicios.

Los requerimientos preliminares a una auditoría quedan recogidos en la serie 200 NIA-ES. “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría”.

I. Requerimientos de ética aplicables

Fuentes: NIA-ES 220. 9-10-11. Control de Calidad.

Durante la realización del encargo de auditoría, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante situaciones evidentes de incumplimiento por los miembros del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables.

El socio del encargo además llegará a una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia. Requisito necesario para la objetividad, recogido en detalle en el Código de Ética profesional emitido por el IESA (International Ethics Standards of Accountants). El epígrafe encargado de ello es el 290. Independencia – Encargos de auditoría y revisión.

El socio llegará a esta conclusión mediante la aplicación de este procedimiento:

- Obtendrá información relevante de la firma de auditoría y, en su caso, de las firmas de la red para detectar y evaluar las posibles amenazas.
- Evaluará la información sobre los incumplimientos que detecte y aplicará las políticas y procedimientos propios de la firma para determinar si estos son una amenaza a la independencia.
- Adoptará las medidas adecuadas para eliminar dichas amenazas o para reducirlas mediante salvaguardas, en el más extremo de los casos se renunciara al encargo de auditoría si la ley así lo permite.

La independencia puede verse amenazada por las siguientes relaciones: Interés financiero o empresarial; empleo con un cliente de auditoría; familiares y personales; prestación de servicios; honorarios; préstamos y avales; regalos e invitaciones; litigios en curso y otras situaciones. Además resulta clave prestar atención a indicios de fraude o poco éticos.

II. Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de Auditoría

Fuente: NIA-ES 220.12-13-14. Control de Calidad.

El socio deberá comprobar que se han aplicado los procedimientos adecuados en relación a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, además deberá satisfacerse de que el equipo del encargo y cualquier experto que no forme parte de la firma, reúnan en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo.

III. Acuerdos de los términos del contrato

Fuente: NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo.

Esta norma se centra en las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo con la Dirección, con carácter previo al inicio de la realización del trabajo de auditoría.

Los términos del encargo acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, los cuales no podrán modificarse sin justificación razonable, e incluirán:

- El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros
- Las responsabilidades del auditor y de la dirección
- La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros
- Una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor.

En la carta de encargo se estipulan además temas como los honorarios del auditor o el plazo de entrega del informe.

El auditor aceptará/continuará con el encargo si:

- La Dirección utiliza un marco de información financiera adecuado.
- Existe comprensión común del encargo. Tanto por parte del auditor como por la de la compañía.

2.2 PLANIFICACIÓN

Fuente: NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.

Esta Norma Internacional de Auditoría trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar la auditoría de estados financieros, dicha NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.

La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la entidad, la planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino que esta constituye un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual.

De este modo, en la planificación deberemos comprender y conocer a la entidad auditada y el entorno en el que opera, prestando especial atención a estos puntos:

1. Visión general del mercado (Market overview): La dinámica del sector a la cual se enfrenta el cliente y su posicionamiento actual, en concreto el entorno competitivo, normativo y macroeconómico.
2. Estrategia (Strategy): La estrategia del cliente, sus objetivos y propósitos, su diseño organizativo y estructura de gobierno.
3. Actividades de creación de valor (Value Creating Activities): Las actividades y relaciones que sustentan los resultados financieros, incluidas las principales áreas no financieras relacionadas con los clientes, el personal, la innovación, las marcas, la cadena de suministro y cuestiones de medio ambiente, sociales y éticas.
4. Resultados financieros (Financial Performance): Las medidas financieras y de información empleadas para gestionar el negocio. Cabe prestar especial atención a la gestión e interacción de riesgos, el rendimiento y el crecimiento, la medición de la posición financiera de la entidad, el perfil de riesgos, la rentabilidad económica y el

análisis por segmentos, junto con la aplicación de las políticas contables por parte del cliente.

5. Comprender y conocer el grado de fiabilidad y eficacia del control interno: Esto está regulado por la NIA-ES 315 - Identificación y valoración de los riesgos. Se deberá evaluar el sistema de control interno. Para ello se pueden utilizar diversos métodos como cuestionarios, flujogramas...todo ello acompañado con el uso de las TIC.

Una correcta planificación ayudara al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes a identificar, resolver problemas potenciales y a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría. Además facilitará la selección de los miembros del equipo del encargo y facilitara también la dirección y supervisión de los miembros de dicho equipo así como la revisión de su trabajo.

De esta forma, el esfuerzo de auditoría deberá dirigirse a las áreas donde esperamos un mayor riesgo de incorrección material ya sea por fraude o error (identificación y valoración de los riesgos). Para comprobar si existen dichas irregularidades se diseñarán procedimientos y en las fases posteriores se llevarán a cabo (obtención de evidencia de que los estados financieros están libres de error material).

Algunos ejemplos de estos procedimientos son:

- Análisis HORNET
- Cumplimiento de las pautas del COSO.

Análisis HORNET. Cuyo objetivo es evaluar el diseño de un control.

- How (¿Cómo?) se realiza el control.
- Often (¿Cada cuánto?) se realiza el control.
- Risk (Riesgo) que ayuda a mitigar.
- Nature and Size (Naturaleza e importe) del error que se pretende detectar.
- Experience and Skills (Experiencia y habilidades) de la persona que lo realiza (en caso de ser manual).

- Technology (Tecnología) ¿Tiene componente IT?
- **Cumplimiento de los 5 aspectos fijados por el COSO** (Committee of Sponsoring Organizations)



**Figura 1. Seminario CGM.*

El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

1. Estrategia global de auditoría
2. Plan de auditoría
3. Cualquier cambio significativo realizado durante el encargo y los motivos de dichos cambios

Estos procesos están interrelacionados entre sí. Debiendo documentarse en memorándums, al igual que las actualizaciones y cambios que surjan. Primero se elabora la Estrategia global de auditoría y tras esta se diseña el Plan de auditoría tratando las cuestiones reconocidas en dicha Estrategia.

**Seminario acerca de Planificación impartido por Lola Castro de la firma CGM.*

Otro asunto a tratar en la planificación es el cálculo de la **materialidad**:

Fuente: BOICAC nº 38. El resumen es el siguiente.

Situación	Importe-Base	Tramo
<i>Ajustes que afectan al resultados del ejercicio:</i>		
1. Empresas con beneficios normales.	Resultados de actividades ordinarias.	5% - 10%
2. Empresas con pérdidas o en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad	- El más representativo de: a) Total del importe neto de cifra de negocios b) Total de los activos c) Fondos propios	0,5% - 1%
3. Empresas en desarrollo (sin haber alcanzado el volumen normal de operaciones).	Fondos propios	3% - 5%
4. Entidades no lucrativas.	- El más representativo de: a) Ingresos o gastos totales b) Activos Totales c) Fondos propios	0,5% - 1%
5. Pequeñas y Medianas Empresas.	- El más representativo de: a) Resultado de actividades ordinarias b) Total de importe neto de cifra de negocios c) Total de activos	5% - 12% 1% - 3% 1% - 3%
Reclasificaciones entre partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.	Total de correspondiente clasificación de la cuenta de P. y G. (ingresos o gastos de explotación, financieros o extraordinarios)	5% - 10%
Ajustes que afectan a partidas del balance y no al resultado del ejercicio.	- El más representativo de: a) Total Fondos Propios b) Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	3% - 5%
Reclasificaciones que afectan a partidas de balance	Total de la correspondiente clasificación del balance (activo o pasivo circulante, activo o pasivo no circulante)	5% - 10%

Ejem.: Inmobiliaria. Hoy día estas empresas están sufriendo de grandes pérdidas por lo que no sería adecuado tomar el resultado como base de nuestra materialidad ya que sería posiblemente negativo o muy bajo, de este modo nos vamos al punto 2 del cuadro “empresas con pérdidas...”, donde tenemos 3 opciones de representatividad. La cifra de negocios y los fondos propios no serían representativos ya que estos últimos tienden a salir negativos debido a que la escasez de beneficio, en ocasiones nulo, les impide dotar reservas. Tomaríamos pues el total de activos como referencia, ya que este supone una gran representatividad en la empresa, por su posesión de activos. Por último al ser una auditoría recurrente y poseer una gran confianza en la empresa, podríamos situarnos en el 1% del tramo.

2.3 EJECUCIÓN

¿Qué se busca al final en Auditoría?

El trabajo de auditoría trata de validar que la empresa esté reflejando correctamente la imagen fiel del patrimonio y que esta imagen fiel está libre de fraude o error. Esto último supone el mayor riesgo de la auditoría.

Para solventar este riesgo o al menos minimizarlo se llevan a cabo pruebas de cumplimiento o substantivas. El trabajo de campo es realizado de forma conjunta por equipos, los cuales están en continuo contacto con el socio responsable del cliente.

Las aserciones objeto de estudio son:

- *Accuracy (Exactitud)*: Los importes y otros datos relacionados con el registro de transacciones y eventos han sido registrados con precisión.
- *Completeness (Totalidad)*: Se han recogido todas las transacciones y eventos que deberían haberse recogidos.
- *Cut off (Corte)*: Todas las transacciones y eventos se han recogido en el período correcto.
- *Existence/Ocurrence (Existencia/Ocurrencia)*: Existen los recursos, obligaciones y los intereses equitativos.
- *Presentation and Disclosure (Clasificación)*: Las transacciones han sido registradas en las cuentas apropiadas.
- *Rights and Obligations (Derechos y obligaciones)*: La entidad controla los derechos sobre los activos y la responsabilidad de sus obligaciones.
- *Valuation (Valoración)*: Los activos, pasivos e intereses están incluidos en los estados financieros por los importes apropiados y cualquier ajuste de valoración resultante se registra apropiadamente.

2.3.1 Tesorería

Los objetivos en esta área son:

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.

El principal riesgo en el área de tesorería es que nos digan que la empresa posee tesorería cuando no es cierto. Esta área tiene ciertos riesgos de auditoría, la emisión de cheques para pagos de pasivos que no existen, (se crea el pasivo con cargo a unos gastos ya pagados y el que emite el cheque, se puede quedar con el dinero), ver si se han alterado los importes de los depósitos bancarios o el importe de las conciliaciones.

Las pruebas a realizar son:

1. Circularización bancaria:

La circularización bancaria es un medio de comprobación que tiene el auditor para validar las cuentas corrientes de la empresa. A pesar de que se conoce la existencia del banco al realizar las conciliaciones bancarias, es necesario obtener una respuesta del banco que lo certifique. Es necesario circularizar todos los bancos de la sociedad.

La información que ofrece una circularización bancaria es la siguiente:

1. Refleja el saldo que certifica el banco a la fecha de envío.
2. Las personas que están autorizadas para el uso de esas cuentas.
3. Los avales que presenta el banco por la compañía.

4. El saldo que presenta la compañía en descuento de efectos y su situación.
5. En caso de presentar una cuenta de crédito o un préstamo, nos informa del saldo dispuesto en el crédito y el disponible, así como el tipo de interés, el vencimiento y el saldo pendiente en los préstamos a largo plazo.

Toda la información recogida en la carta a los bancos debe estar referenciada a un área de trabajo. Si la información no cuadrara le solicitaríamos al cliente que volviese a pedir al banco la carta con los datos correctos. Cuando el cliente nos de las cartas deberemos verificar que nos ha entregado todas las que previamente le habíamos pedido.

2. Conciliaciones bancarias:

La conciliación bancaria es una herramienta para, partiendo del saldo en contabilidad de la cuenta de bancos (572) o cuentas de crédito, llegar en la fecha del cierre al saldo que certifica el banco en el extracto bancario, de tal forma que puede haber diferencias por los siguientes conceptos:

- Ingresos (cargo) contabilizados por la compañía y no por el banco: Esta partida se resta al saldo de contabilidad para llegar al saldo del banco. Cargos contabilizados por la compañía y no abonados por el banco: Se suman para llegar al saldo del extracto bancario.
- Ingresos (abonos) contabilizados por el banco y no por la compañía: Esta partida suma al saldo de contabilidad para llegar al saldo del banco. Cargos contabilizados por el banco y no abonados por la compañía: Resta al saldo de contabilidad.

Los principales riesgos de las conciliaciones bancarias se deben a que la compañía no este reflejando un saldo real de tesorería por existir partidas en conciliación que no debiesen considerar, o que exista algún ingreso contabilizado por la compañía que realmente no se haya producido en el periodo considerado, o algún gasto que haya sido considerado por el banco y que la compañía haya decidido omitir (existencia de un pasivo omitido por parte de la compañía).

Por este motivo, el principal trabajo que se debe realizar en las conciliaciones bancarias debe ser el análisis de las partidas en conciliación, pedir la factura del concepto, ver el apunte en contabilidad y comprobar por el extracto del banco la fecha valor de la operación. Además, es necesario comprobar que este firmada por quien realiza la conciliación y supervisada por otra persona.

3. Relación de avales y firmas autorizadas:

En esta prueba, se solicita a la compañía el resumen de los avales y de las firmas autorizadas para poder comprobar su existencia mediante la confirmación bancaria. Se intenta comprobar que no hay ex empleados con acceso a las cuentas bancarias de la compañía.

En caso de existir un número menor de avales confirmados respecto de los declarados por la compañía, será necesario verificar la posibilidad de riesgo existente por una contingencia no cubierta.

Ejem.: La empresa ha solicitado un préstamo a un tercero y le ha sido pedido un aval como garantía. Si posteriormente ese aval se ha cancelado será necesario saber él porque de dicha cancelación.

2.3.2 Área de cuentas a cobrar

Los objetivos en esta área son:

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.

El área de cuentas a cobrar engloba los saldos deudores, los ajustes por periodificación y la provisión de insolvencias entre otras pruebas. Buscamos en esta área comprobar que los saldos deudores son efectivamente los reales, y que esta cifra no ha sido alterada por la empresa. Además de otros puntos que explicaré a continuación:

1. Circularización de clientes:

La circularización de clientes es una prueba que se realiza para obtener una evidencia del saldo que declara la compañía en el balance que tiene pendiente el cliente. La selección de clientes se realiza en función del saldo pendiente, ya que el riesgo existente en partidas deudoras a cobrar es que la compañía este declarando más importe a cobrar del real.

La selección se realiza de las cuentas de clientes (430), clientes efectos a cobrar (431) y el saldo existente en las facturas pendientes de formalizar de ese cliente (4009 normalmente), así como las cuentas de deudores (440), deudores efectos a cobrar (441) y de existir, la (4409) Deudores, facturas pendientes de formalizar.

Que puede ocurrir:

- Que el cliente confirme que el saldo es correcto.
- Que el cliente confirme un saldo diferente: Sería necesario conciliar los importes entre el detalle entregado por el cliente y contabilidad para ver las partidas en tránsito.
- Que el cliente no conteste: En ese caso enviaríamos una segunda petición y si hubiese tiempo hasta una tercera. Si aun así no se recibe contestación, se recurre a la prueba de alternativos de clientes.

Procesos alternativos de clientes: La prueba se puede realizar de tres formas.

1ª. Solicitar a la compañía el mayor de ese cliente y seleccionar las partidas pendientes, para ver las facturas y los cobros de esas facturas por el extracto bancario. Suele ser conveniente conocer el periodo medio de cobro de ese cliente para poder estimar si quedarán partidas pendientes de cobro a la fecha de realización de la prueba o no (Ejem: si la prueba se realiza a fecha 20 de febrero y el saldo se valida a 31.12, con un PMC de 30 días, normalmente se habrá cobrado el 100% de ese saldo, en caso contrario será necesario comprobar si es una deuda vencida no pagada, si aun así no está vencida es que ese importe puede no existir) y para realizar una estimación cuando se realice la conciliación del listado de antigüedad de deuda, así podremos ver si existe alguna partida de ese cliente que podría provisionarse.

2ª. Solicitar a la compañía los cobros recibidos hasta la fecha de ese cliente y verificar las facturas de los cobros.

3ª En caso de no haber recibido cobros, ya sea de las facturas contabilizadas o del saldo pendiente de la sociedad, solicitaremos los albaranes de entrega demercancía al cliente que componen las facturas de importe significativo. Estos albaranes deberán de llevar la firma de conformidad del receptor y el detalle de mercancía entregada.

2. Provisión de insolvencias:

En esta prueba tratamos de verificar que la compañía provisiona correctamente los importes vencidos que presentan riesgo de cobro, la posibilidad de nuevos saldos que pudiesen ser provisionados y la razonabilidad de las dotaciones y aplicaciones.

El proceso es el siguiente:

- Cuadrar el saldo existente en la cuenta de la provisión de insolvencias (490) con la de clientes de dudoso cobro (435).

- Ver el movimiento de la provisión:

Saldo Inicial (31.12.N-1)

Dotaciones del ejercicio
Aplicaciones del ejercicio

Saldo Final (31.12.N)

- Dar una razonabilidad a las dotaciones del ejercicio. Por ejemplo describir la causa y la posibilidad de tener que dotar una mayor provisión de un cliente.
- Si es posible, diferenciaremos las dotaciones entre saldo superior al año e inferior al año, para así dar una mayor comodidad a la hora del cálculo del impuesto de sociedades.
- Verificar las aplicaciones: Si estas se producen por haber sido pagados los importes o por alguna otra razón.
- Verificar la existencia de algún saldo que debiese estar provisionado. Solicitar a la compañía el listado de antigüedad de deuda o Aging de clientes.

3. Listado de antigüedad de la deuda (Aging):

El listado de antigüedad de la deuda ofrece un detalle de los saldos de clientes (430) por tramos de vencimiento en días, (normalmente 30, 30-60, 60-90, 90-120, y más de 120). El objetivo de la prueba es detectar si hay saldos de clientes vencidos que tuviesen que estar provisionados por algún motivo.

El proceso es el siguiente:

- Cuadrar el listado de Aging con la cuenta 430, 431, etc.
- Clasificar la deuda por tramos.
- Seleccionar los clientes que consideremos de mayor riesgo y hacer un seguimiento de los cobros de este cliente, ver la antigüedad de la deuda (en caso de que el tramo solo especifique + de 120 días) y analizar la situación del cliente con la compañía (litigios, pleitos). Por último analizaríamos las contestaciones de los abogados si fuese necesario.

4. Ajustes por periodificación:

Esta cuenta registra todos los gastos anticipados. Normalmente está compuesta principalmente por las primas de seguros las cuales representan la parte de gastos que, contabilizados en un período, no están consumidos; por lo tanto, deben imputarse al siguiente, por ser en este último en el que se devengan, de tal forma que el funcionamiento de la cuenta es el siguiente:

El mes del efecto de la póliza o el gasto se contabiliza:

(625) Cta de Gasto (1/12 del total)

(480) Ajustes por periodificación (11/12) a (410) Acreedores

El mes siguiente:

(625) Cta de Gasto (1/12 del total) a (480) Ajustes X periodificación (1/12)

El procedimiento a seguir sería:

- Realizar un desglose con el mayor de la cuenta de la partida de ajustes por periodificación.
- Habiendo visto los contratos de los seguros y viendo la fecha de efecto de la prima verificar que la compañía está llevando a gasto la cantidad correcta y periodificando cumpliendo el principio del devengo.
- Una vez realizada la prueba tendríamos que cruzar los datos de la parte que corresponde a gasto con la cuenta (625) Primas de seguros, en el área de pérdidas y ganancias.

5. Cálculo del periodo medio de cobro:

Buscamos detectar riesgos al tener un periodo medio de cobro muy elevado. Para el cálculo del periodo medio de cobro es necesario desglosar los saldos de clientes del grupo ya que son considerados como no representativos en la muestra. De esta forma, debemos incluir el saldo de

los clientes, clientes efectos a cobrar y clientes de dudoso cobro sin IVA frente a las ventas de tal forma que el cálculo sería el siguiente:

Concepto	Periodo 31.12.N	Periodo 31.12.N-1
(430) Clientes		
(431) Clientes efectos a cobrar		
(435) Clientes dudoso cobro		
Total clientes		
Clientes sin IVA (Clientes / 1,16)		
Ventas		
PMC (Clientes sin IVA * 365 / Ventas)		

Existe otro método denominado “*Cálculo por saturación*” y es para clientes con estacionalidad.

6. Prueba de corte de ventas:

En esta prueba comprobaremos si la compañía contabiliza correctamente sus ventas en las fechas adecuadas. Es importante relacionar esta prueba con el inventario de la empresa, pues las ventas estarán unidas a disminuciones del número de existencias en inventario.

De esta forma, tendremos que solicitar todas las facturas de ventas correspondientes al último mes del ejercicio y al primer mes del ejercicio siguiente. De entre estas facturas, seleccionaremos para analizar un número determinado, según el riesgo de la prueba y de la significatividad del importe, comprobando que el periodo de devengo del ingreso coincide con el periodo de contabilización de dicho ingreso. Para esto tendremos que haber comprobado que la fecha de la factura y la fecha de suministro/servicio de los albaranes estaban en el mismo periodo.

7. Notas de abono recibidas con posterioridad al cierre:

En esta prueba trataremos de verificar que no existe ningún abono significativo en el ejercicio N+1 que afecte a la cifra de ventas del ejercicio N, con el fin de comprobar que la compañía está llevando a cabo la correcta contabilización de sus ventas.

Para ello solicitaremos las notas de abono que han supuesto un menor beneficio (notas de abono a clientes) y aquellas que han supuesto un menor gasto (notas de abono de proveedores). A continuación, a fecha del balance o a fecha de la prueba según el principio de devengo, determinaremos si los abonos realizados deben reflejarse como menores ventas y cuentas a cobrar.

Tendremos que determinar también un alcance acorde con la materialidad y con el riesgo de la prueba a realizar para la selección de notas de abono con posterioridad al cierre.

8. Cálculo del fondo de maniobra:

El fondo de maniobra es muy importante para una empresa y es de lo primero que se mira cuando se hace una primera revisión analítica de las cuentas anuales. Calcularemos el fondo de maniobra de la forma siguiente:

Activo circulante – Pasivo Circulante

El fondo de maniobra es positivo en circunstancias normales de estructura empresarial. En caso de que el fondo de maniobra sea negativo tendremos que analizar los motivos y estimar la necesidad, en caso de no tener una explicación razonable, de poner un párrafo de incertidumbre en el informe de auditoría, ya que un fondo de maniobra negativo de manera prolongada produce que la inversión de la compañía (los activos fijos), esté siendo financiada por el pasivo a corto plazo.

2.3.3 Existencias

Los objetivos en esta área son:

1. Las existencias existen y son propiedad de la compañía, deduciéndose las correspondientes variaciones de existencias.
2. Se han registrado todas las existencias de la entidad y éstas han tenido su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias a través de las cuentas de variación existencias.
3. La entidad posee o controla los derechos sobre las existencias.
4. Los listados de inventario están correctamente acumulados y se han registrado adecuadamente.
5. Existe una adecuada correlación de las ventas con el correspondiente coste de ventas y las compras, ventas y variación de existencias se han registrado en el periodo que les corresponde.
6. Las existencias y sus correspondientes variaciones se han registrado en las cuentas apropiadas.
7. Las existencias figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.
8. La información revelada en los EEFF sobre las existencias es pertinente y se corresponde con hechos y transacciones ocurridos.
9. Se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse en relación con las existencias.
10. Las existencias se presentan y describen adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
11. La información correspondiente a las existencias es exacta y se muestra fielmente y por las cantidades adecuadas.

Buscaremos comprobar el número de existencias que tiene la compañía y si esta coincide con la información que se nos ha proporcionado, se determinaran además posibles deterioros de valor y ajustes de valoración que deben realizarse a final de ejercicio en caso de que sigan sistemas de valoración distintos a los del “coste”, como por ejemplo sistema de “coste estándar”.

Rotación de stocks:

Ventas diarias = (Ventas / Días)

Días de rotación = (Stocks / Ventas diarias)

1. Resumen de existencias:

Tendremos que realizar un detalle de las partidas de existencias que presenta la compañía en el balance.

Cuadraremos la cuenta 610/710 de variación de existencias con el movimiento de las cuentas de existencias del balance en el ejercicio. Si las unidades se presentan en unidades no monetarias, (toneladas por ejemplo), habrá que elaborar un detalle del número de unidades y el precio unitario para realizar un cuadro con contabilidad.

2. Prueba del VNR:

La norma de Registro y Valoración 10ª del PGC establece que cuando el VNR de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, deberán efectuarse correcciones valorativas que serán reconocidas como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Para ello, el PGC recoge en el subgrupo 39 “Deterioro de valor de las existencias” la expresión contable de dichas pérdidas reversibles. Cuando el deterioro sea irreversible, la pérdida de valor será ajustada directamente contra el coste contable de las existencias.

El VNR equivale al precio de venta minorado en la cuantía de los costes necesarios para la venta (gastos de comercialización). El análisis del VNR a efectos de auditoría debe tener en consideración las fluctuaciones de precios o costes directamente relacionados con hechos producidos después del cierre del ejercicio, en la medida en que dichos hechos confirmen las condiciones existentes al término del mismo.

Asimismo, al tratarse de bienes almacenables, las existencias pueden experimentar pérdidas de valor, ya sea por causas físicas (roturas, desperfectos...) o económicas (aparición en el mercado de nuevos productos...). Estas pérdidas de valor han de ser registradas contablemente en base a la aplicación del principio de prudencia.

En esta prueba deberemos hacer un recalcu lo teniendo en cuenta los gastos asociados a las existencias y si los deterioros o las reversiones del deterioro han sido calculados correctamente.

3. Cálculo del valor de las existencias por el método FIFO:

Para verificar la valoración de las existencias de la compañía mediante el método FIFO tendremos que solicitar a la compañía las últimas facturas del mes de diciembre hasta llegar a cubrir con las compras las existencias al cierre en unidades, (Toneladas métricas, Kg, unidades...).

A continuación realizaremos una tabla con las unidades reflejadas en cada factura y el precio de compra hasta cubrir las unidades existentes en el balance a cierre y validaremos si existe alguna diferencia con la compañía. Si se ha realizado inventario a cierre verificar las toneladas reflejadas en el inventario.

4. Inventarios:

Los inventarios son el mejor método para verificar que las existencias valoradas que presenta la compañía a fecha del inventario y las referencias de los productos coinciden con las existencias del almacén a inventariar.

Por este motivo, los principales pasos a realizar en un inventario son los siguientes:

- Solicitar a la compañía un listado con las referencias totales del almacén a ser posible valorado.
- Seleccionar un número de referencias determinado hasta llegar a la cobertura de valor deseada.
- Verificar junto con los encargados de almacén que esas referencias existen y en caso de diferencias preguntar su causa. Esta causa puede ser por la existencia de un menor activo real de la compañía, que la mercancía haya salido durante el día entre las ventas del día (se verifica al ver el corte de existencias), que haya sido traspasada a otro almacén o error histórico del inventario de la compañía.

- El conteo se realiza del listado a físico y viceversa.
- Realizar una verificación de procedimientos del almacén y el control interno verificando el estado del almacén (si está ordenado o no, si las mercancías dañadas o en depósito están separadas y localizadas), el control llevado a cabo por los operarios del almacén, la facilidad para realizar el conteo, que las existencias estén localizadas por número de referencia o número de serie, etc.
- Si se realiza el inventario a fecha de cierre solicitar las últimas entradas y salidas del ejercicio y las primeras entradas/salidas del ejercicio siguiente para el corte de operaciones.
- Una vez realizado este proceso podemos analizar los principales riesgos de inventario:
 1. La valoración de las mercancías del almacén no coincide con la valoración contable, en ese caso solicitar el valor contable a la compañía (no en el almacén). Puede ser debido a que el sistema informático del almacén no coincida con el contable.
 2. La compañía está considerando como existencias partidas de inmovilizado y será necesaria una reclasificación y un ajuste por la diferencia de amortización.
 3. Verificación de obsoletos. Puede haber existencias valoradas que claramente se identifique que no tienen capacidad de realización.
 4. La compañía no presenta otros almacenes.
 5. Su mercancía esta diferenciada y separada de la de los clientes.

5. Prueba de corte de existencias:

Realizar las pruebas de corte de entradas y salidas de mercaderías en la compañía con el fin de verificar que está contabilizando dichas entradas y salidas en su correcto período de devengo.

Para llevar a cabo estas pruebas solicitar a la compañía las facturas o albaranes de las últimas compras y ventas de mercancías del ejercicio y las primeras del ejercicio siguiente para verificar que dichas facturas sean contabilizadas en el periodo en el cual se produjeron los movimientos de mercancías. Por último tendremos que cotejar los datos que la compañía nos ha proporcionado sobre las entradas y salidas de diciembre y enero con los importes de las facturas

y albaranes anteriormente citados para comprobar que la compañía había contabilizado los movimientos de las mercancías en el ejercicio que les correspondía.

2.3.4 Inmovilizado

Los objetivos de esta área son:

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.

El principal riesgo del área de inmovilizado es comprobar que esos bienes existen, que los coeficientes de amortización estén equivocados (o no sean razonables), o que la compañía haya calculado incorrectamente la amortización. Comprobaremos que no existen riesgos por motivos

de seguros, pues estos pueden no estar cubriendo adecuadamente el inmovilizado en caso de desastre o pérdida.

Los controles a realizar son:

- Presupuesto aprobado y autorizado
- Mayores, auxiliares de las altas y bajas
- Autorización de las compras

Mientras que las pruebas sustantivas a realizar son:

- Amortización
- Altas y bajas más significativas
- Verificación leasing
- Cuadro de movimiento de inmovilizado
- Análisis de las cuentas de reparaciones y mantenimiento
- Análisis bajas por ventas y por traspaso. (En las bajas por venta pediremos las facturas y miraremos las cuentas 671 y 771).

1. Amortización (Ver test amortization expense):

En esta prueba se trata fundamentalmente de verificar que la empresa está produciendo el gasto por amortización que tendría que dotar.

Para ello es necesario preguntar a la compañía los coeficientes de amortización, primero para comprobar la razonabilidad de las amortizaciones en función de la vida útil, y segundo, verificando si estos se encuentran dentro de los límites de amortización fiscales “Ley del Impuesto de Sociedades”, para ver si tenemos diferencias temporarias.

Con estos datos se realiza la prueba siguiente:

CUENTA	CONCEPTO	COSTE 31.12.99	BIENES TOTALM AMORTIZ	altas-bajas MVTO NETO	PERIODO PONDERADO	IMPORTE FINAL AMORTIZ.	% AMORT	DOTACION S/ PwC	DOTACION S/ CIA	DIFERENCIA
215	Aplic informatic									
225	Instalaciones									
226	Mobiliario									
227	Eq proc inform									
228	Elem transporte									

En caso de existir diferencias pueden ser producidas por:

- Los bienes totalmente amortizados no están al completo o están al completo pero la compañía sigue amortizando por error elementos totalmente amortizados.
- La compañía está aplicando unos coeficientes de amortización incorrectos por no tener uniformidad de criterios.
- Se están incluyendo importes deteriorados en el re cálculo de la amortización.
- Error histórico en la amortización acumulada de los elementos.

Si la diferencia entre nuestro cálculo y el de la empresa es inmaterial y se observa que dicha diferencia no va a suponer un riesgo de auditoría no se procede a realizar mayor análisis.

2. Movimiento del inmovilizado (ver *Obtain movement*):

En esta parte deberemos solicitar a la compañía el movimiento del inmovilizado por número de cuenta contable de elemento de inmovilizado y amortización acumulada (puede ser el mayor de las cuentas en caso de que el sistema informático lo permita). Este listado o detalle debe tener el saldo inicial (verificar que este saldo es igual al saldo existente en las cuentas anuales del ejercicio anterior), las altas del ejercicio, las bajas, deterioros, los traspasos (el total de traspasos debe ser normalmente cero) para llegar al saldo final.

Como nota final, el movimiento neto de la amortización acumulada debe cuadrar con la dotación del ejercicio.

3. Verificación de las altas y las bajas (ver *Obtain movement*):

Si durante la realización del movimiento del inmovilizado observamos un alta o baja que sea superior a nuestro nivel de *performance*(materialidad), deberemos verificar dicho movimiento. Para ello lo primero que deberemos hacer es obtener un detalle de las altas/bajas del inmovilizado durante el ejercicio. Esto lo podremos obtener directamente de los mayores.

- **Altas:** Deberemos solicitar las facturas o certificaciones seleccionadas y validar si el elemento dado de alta se puede considerar como un elemento activable de inversión o se debería haber considerado como un gasto (el criterio varía según la actividad o el caso de la empresa, en caso de error se estimaría un posible ajuste), una vez se haya identificado esto se tendrá que verificar si el elemento se ha activado en el periodo correcto, el importe y razonar el periodo de alta. Es importante que la cobertura alcanzada con esta verificación sea alta, si no tendremos que proceder a analizar más facturas.
- **Bajas:** Solicitar el contrato de venta, baja de inventario, factura... En muchos casos la baja genera pérdidas por ser la amortización el VNC ($\text{Coste} - \text{Amortización} > \text{Precio venta}$) y en otros casos beneficio ($\text{Coste} - \text{Amortización} < \text{Precio venta}$). Por esto hay que verificar el ingreso o pérdida en el área de resultados extraordinarios (pérdidas de inmovilizado en las cuentas 671 y 672 y beneficios de inmovilizado en las cuentas 771 y 772).

4. Elementos totalmente amortizados (*BTA* 's):

En esta prueba comprobamos los bienes que están totalmente amortizados, que están siendo utilizados y que además no se sigue dotando amortización para dichos bienes. Empezaríamos verificando que el extracontable facilitado por la compañía coincide con contabilidad, es decir realizaríamos el cuadro del extracontable, esto lo haremos mediante una tabla dinámica que nos diga la suma del importe de cada cuenta del inmovilizado y la suma de la amortización acumulada, las cifras que nos aparezcan deberemos comprobarlas con las de nuestra sumaria (contabilidad) y ver si hay diferencias materiales.

Una vez comprobado que podemos usar este documento es cuando procederíamos a calcular los bienes totalmente amortizados. Estos denominados BTA's deberían ser aquellos cuyo valor neto contable (VNC) es igual a 0, es decir, aquellos ya amortizados. Para calcularlos usaremos una sencilla formula la cual nos dará las cantidades totalmente amortizadas y a través de tablas dinámicas podremos ver a primera vista como han evolucionado los activos. Nos cuidaremos de quitar aquellas cifras que nos den VNC negativos pues estas suelen corresponder a devoluciones o abonos.

5. Leasing (ver *For leasees*):

Procederemos a verificar mediante el contrato de leasing, que la empresa ha activado y está amortizando toda la cuota referente al leasing. Verificar la correcta clasificación de los acreedores por leasing entre corto y largo plazo. Además habrá que comprobar con qué tipo de Leasing estamos trabajando.

6. Gastos de reparaciones y conservación:

El objeto de la prueba es analizar la cuenta de gastos de reparación y mantenimiento, al objeto de determinar si se han contabilizado como gastos las operaciones que, por su naturaleza, deberían haberse activado (viendo el concepto de las facturas analizadas).

- Realizar un desglose de las cuentas de reparaciones y conservación.
- Efectuar la revisión analítica del saldo de dicha cuenta, comparando el saldo del ejercicio con el del ejercicio anterior y analizar las tendencias en los gastos de reparación y mantenimiento (p.ej., comparándolas con niveles de producción, grado de desgaste del inmovilizado material).
- En caso de que existan diferencias significativas no explicadas, seleccionar una muestra de las partidas incluidas como gasto, y con la documentación soporte comprobar su correcto tratamiento contable.
- Realizar una comparación de ratios del ejercicio y del ejercicio anterior para verificar que la fluctuación del ratio es similar (Gastos de reparación/ Inmovilizado).

7. Seguros (ver Verify information for disclosure):

Primero solicitaremos a la compañía los contratos de los seguros y realizaremos un detalle de estos que determine la empresa aseguradora, el periodo del contrato, el capital asegurado, el importe de la prima y la forma de pago de esta (anual, mensual...) para después poder hacer un cálculo del gasto por seguros (cta. 625 primas de seguros y gastos anticipados en la cuenta 480). Aparte de este re cálculo tendremos que evaluar con el contrato entregado la suficiencia del capital asegurado de los seguros de riesgos materiales frente al valor del inmovilizado neto y en caso de déficit analizar la posibilidad de riesgo. Es decir, comprobar que la cuantía de la cobertura excede el valor neto contable del activo en cuestión para que en caso de desastre, incendio...el inmovilizado este cubierto y no suponga un gasto para la empresa.

2.3.5 Área de cuentas a pagar

1. Los saldos de proveedores constituyen la totalidad de los compromisos de pago asumidos por la Sociedad por bienes y servicios recibidos
2. Verificar que están razonablemente valuados, clasificados y expuestos en las cuentas anuales
3. Las compras son razonables en relación a las necesidades del negocio
4. Que no haya pasivos no registrados
5. Los saldos individuales están correctamente descritos y clasificados
6. Los saldos individuales son auténticos y son pagaderos a proveedores identificados, por mercancía y servicios recibidos
7. Todos los pasivos y reclamaciones legítimas de proveedores están correctamente contabilizados
8. El pasivo esta contabilizado en su correspondiente periodo, para todas las mercancías y servicios recibidos, en base consistente respecto a los criterios contables seguidos en el ejercicio anterior
9. Las compras contabilizadas son imputadas correctamente a su cuenta correspondiente, auténticas, razonable y debidamente autorizadas
10. Los pasivos se recogen en el ejercicio en que se devenga la compra

11. Correcta presentación y reclasificación
12. Separación de cuentas a pagar de empresas grupo
13. Separación de cuentas a pagar a corto y largo plazo
14. Separación entre proveedores, acreedoras y otras cuentas a pagar
15. Cuentas a pagar en litigio

Los principales riesgos en esta área son que haya compras no autorizadas, importes falseados o que exista segregación de funciones, es decir, que no sea la misma persona quien realiza todas las operaciones.

CICLO DE COMPRAS

- Elaboración de presupuesto: (Control de supervisión)
- Necesidades de compra
- Petición de compra
- Autorización: (Control de aplicación)
- Solicitar presupuestos / pedido
- Recepción de la mercancía con albarán (Firmada): (Control de aplicación)
- Alta en el sistema
- Recepción de la factura (que coincida con albarán y presupuesto o contrato): Control de aplicación
- Autorización del pago

Follow up: Seguimiento de la circularización. Si nos contestan y no nos coinciden los sados tenemos que pedir una conciliación a la empresa dándoles una fotocopia de la respuesta del proveedor. Si no nos contestan hacemos procedimientos alternativos.

1. Circularización a proveedores y proceso alternativo:

La circularización de proveedores es una prueba que se realiza para obtener una evidencia del saldo que declara la compañía pendiente del proveedor en el balance. A diferencia de la

circularización de clientes se realiza con un modelo ciego (a los clientes se les declara el saldo pendiente en balance y el detalle para que en caso de no ser el mismo lo comunique el propio cliente, como en caso de activos se trata de evaluar el riesgo de que tiene por lo menos ese activo y no menos, si el cliente ve que se le circulariza una cantidad mayor contestará. El caso de los proveedores es el contrario por tanto no se adjunta el saldo en la carta).

La selección de proveedores se realiza en función de la facturación del ejercicio y de los saldos, ya que el riesgo existente en partidas acreedoras a pagar es que la compañía este declarando menos importe del facturado a pagar del real (se trata de validar que exista ese importe y no más).

La selección se realiza de las cuentas acreedoras del proveedor en la cuenta de proveedores (400), proveedores efectos a pagar (401) y el saldo existente en los proveedores facturas pendientes de recibir de ese proveedor (4009 normalmente). Así como, las cuentas de acreedores (401), Acreedores efectos a pagar y si existiera (4019).

Que puede ocurrir:

- Que el cliente proveedor de forma correcta (muy poco habitual): todo conforme ya que hemos obtenido certificación de ese saldo por parte de un tercero.
- Que el proveedor confirme un saldo diferente: es necesario conciliar los importes entre el detalle entregado por el proveedor y contabilidad para ver las partidas en tránsito (conciliación).
- Que el proveedor no conteste: en ese caso se enviará una segunda petición y si hay tiempo hasta una tercera (no suele ocurrir). Si aun así no se recibe contestación, se recurre a la prueba de alternativos de proveedores. La prueba de alternativos se puede realizar de dos formas según sea más cómodo para la compañía y para el auditor

Procesos alternativos de proveedores

La prueba se puede realizar de dos maneras diferentes:

- Solicitar a la compañía el mayor de ese proveedor y seleccionar las partidas pendientes para ver los albaranes, facturas y los pagos de esas facturas por el extracto bancario. Suele ser conveniente conocer el periodo medio de pago a ese proveedor para poder estimar si normalmente quedarán partidas pendientes de pago a la fecha de realización de la prueba o no (ej: si la prueba se realiza a fecha 20 de febrero y el saldo se valida a 31.12, con un PMP de 30 días, normalmente se habrá pagado el 100% de ese saldo, en caso contrario será necesario hablar con el cliente para preguntar lo que sucede).
- Solicitar a la compañía los pagos realizados hasta la fecha cierre de ese proveedor y verificar las facturas de los pagos.

No obstante en algunos casos no se realizará el proceso alternativo al considerar la prueba cubierta con las pruebas de hechos posteriores.

2. Subvenciones:

Revisaremos el movimiento de la cuenta de subvenciones recibidas y solicitar los contratos de las subvenciones recibidas y verificar a que proyecto o concepto pertenecen.

Realizar una comprobación de la comparación del periodo de imputación de la subvención frente a la vida útil del proyecto o concepto al que hacen referencia para igualar los conceptos y comparar la parte llevada a resultados de la subvención con la parte de la amortización de esos proyectos (con las subvenciones se trata de amortizar la subvención de acuerdo a la amortización del proyecto al que está subvencionando, o del inmovilizado al que estaba sujeta la misma).

3. Remuneraciones pendientes de pago:

Con esta prueba estamos tratando de validar si la compañía está periodificando correctamente las pagas extraordinarias y aplicando correctamente el principio del devengo.

Los pasos a seguir son los siguientes:

- Realizar un desglose de la cuenta y comparar los datos con los del ejercicio anterior.
- Solicitar a la compañía el convenio colectivo (si no ha variado o está vigente ver en la carpeta del año anterior) y verificar el acuerdo y el número de pagas extras así como su devengo.
- Comprobar que la parte devengada en el ejercicio como gasto se ha imputado y que se ha periodificado la diferencia (Ej.: la paga de Navidad se devenga de enero a diciembre. En este caso no debería de existir saldo a cierre en la cuenta al llevarse todo a gasto del ejercicio, y la paga de junio se devenga de junio a junio N+1 por lo que tendría que estar provisionada la mitad de la paga de junio).
- Realizar un cálculo de la periodificación de las pagas.

4. Hechos posteriores y prueba de pasivos omitidos por extracto y por factura:

Pasivos omitidos por factura:

Con el fin de averiguar la existencia de partidas contabilizadas por la compañía en el periodo N+1 cuyo periodo de devengo sea en el N, solicitar a la compañía todas las facturas que haya recibido la compañía en el periodo comprendido entre el 01/01/N+1 y la fecha de realización de la prueba.

De estas facturas analizar aquellas con importe superior al alcance fijado para la prueba comprobando que el gasto correspondiente a cada una de ellas ha sido devengado en el periodo adecuado según la fecha de recepción del servicio.

En caso de que la sociedad no nos pueda proporcionar las facturas recibidas en N+1, pedir los mayores de las cuentas del grupo 62, siempre y cuando hayamos realizado prueba sobre corte de compras, sino también deberíamos solicitar los mayores de compras, y teniendo en cuenta el alcance verificar a que período corresponden las facturas seleccionadas.

Pasivos omitidos por extracto:

Se trata de comprobar la existencia de pasivos omitidos a fecha de cierre mediante la verificación de pagos con posterioridad al cierre. De esta forma tenemos que solicitar a la compañía los extractos bancarios y seleccionar todos aquellos pagos cuyo importe sea superior al alcance fijado para la prueba. Verificar el apunte contable de esos pagos y verificar posteriormente las facturas a las que se debe ese pago verificando su contabilización según el criterio del devengo.

De esta manera realizar la siguiente prueba:

- Solicitar los extractos bancarios posteriores al cierre.
- Seleccionar pagos y cruzarlos con las facturas para verificar que se cumple el principio del devengo, teniendo en cuenta el alcance.

5. Corte de Compras:

Con el fin de comprobar que la compañía contabiliza correctamente sus compras, solicitaremos a la misma todas las facturas de compras correspondientes al último mes del ejercicio y al primer mes del ejercicio siguiente.

De estas facturas seleccionar las tres de cada mes, de importe más significativo y analizarlas, comprobando que el periodo de devengo del gasto coincide con el periodo de contabilización de dicho gasto para lo cual hemos comprobado que la fecha de la factura y la fecha de suministro/ servicio estaban en el mismo periodo.

2.3.6 Impuestos

Los objetivos en esta área son:

1. Los saldos están correctamente clasificados como corriente, diferido, largo plazo, etcétera
2. Los saldos y pagos son auténticos y se refieren a periodos impositivos específicos.
3. Las actas de inspección adicionales y las contingencias están correctamente contabilizadas o desglosadas en los estados financieros o en sus notas.
4. Las devoluciones de impuestos han sido recibidas.

Lo primero que tenemos que observar es que tipo de impuestos se aplican a la empresa, pues no tendría sentido analizar todos los impuestos existentes sino son aplicables a nuestro cliente. Una vez hecho, procedemos a realizar las pruebas pertinentes:

1. Cuadre de bases del IRPF:

El objetivo del cuadro de bases del IRPF es verificar si la compañía está declarando todo lo que debe, para así eliminar el riesgo de contingencia fiscal y verificar si está aplicando el tipo de retención adecuado.

El detalle de la prueba es el siguiente:

- Realizar el cuadro de bases del IRPF por rendimientos del trabajo (sueldos y salarios, retribuciones especiales de nómina, dietas), actividades profesionales (profesionales independientes...) y rendimientos del capital mobiliario (alquileres, intereses...).
- Para realizar el cuadro tendremos que solicitar a la compañía las cartas de pago del IRPF de ejercicio, realizar un resumen de las bases mensuales declaradas y la cuota a pagar o ingresar.
- Tendremos que cuadrar el total de bases declaradas con contabilidad.
- Verificar si la cuota a pagar/ingresar está correctamente provisionada en las cuentas de HP 475. (Retenciones IRPF y Retenciones profesionales independientes).

En el cuadro de bases hay que tener en cuenta que hay que sumarle a la cantidad de la (640) Sueldos y salarios, la (465) Remuneraciones pendientes de pago, del año anterior porque ya se pagó y restarle la de este año pues todavía no se ha pagado.

2. Prueba de retenciones:

- Debemos solicitar a la empresa el modelo 190. Seleccionar un número determinado de trabajadores para comprobar que la retención aplicada es la correcta y utilizar el programa de retenciones de la agencia tributaria.
- En caso de haber indemnizaciones habrá que solicitar el acta de conciliación del despido, si no tendremos que pedir el sueldo bruto del año y los años de permanencia en la empresa.

3. Cuadre de bases del IVA repercutido o devengado:

- Solicitar a la compañía las cartas de pago de IVA para realizar un resumen de las bases y cuotas declaradas del IVA Repercutido, el IVA Soportado y la liquidación que define el IVA a devolver (HP deudora) o a pagar (HP Acreedora), de tal forma que si por ejemplo el IVA deducible > IVA repercutido nos daría IVA a devolver.
- Cuadre de la cuota a fecha de cierre con la cuenta de HP para verificar su correcta provisión.
- Realizar el cuadro de bases del IVA Repercutido.
- Analizar las ventas que devengan IVA, cobros anticipados, bajas de inmovilizado que han generado beneficio en las cuentas 771 y 772 a su precio de venta, facturas pendientes de formalizar o emitir (sumando las del ejercicio N-1 o restando las del ejercicio N), otras cuentas especiales dependiendo de la empresa (por ejemplo en constructoras se incluye el IVA diferido).

4. Cuadre de bases del IVA soportado o deducible:

Una vez realizado el resumen de IVA tendremos que realizar los siguientes pasos:

- Realizar un cuadro de bases de IVA deducible incluyendo básicamente los siguientes conceptos: Gastos del grupo 60 que soportan IVA, servicios exteriores a excepción de las cuentas 625 y 626 y normalmente algunos conceptos de la cuenta 629, altas de inmovilizado, gastos extraordinarios y facturas pendientes de recibir.
- Prorrata del IVA: Podemos encontrarnos con que la empresa presenta varias actividades diferentes, con porcentajes de deducción diferentes se debe realizar un recalcu de la prorrata para decidir el porcentaje deducible ponderado de sus actividades.

La fórmula de la prorrata es la siguiente:

$$\frac{\text{Ventas de op. que generan derecho a deducción del ejercicio } n - 1}{\text{Ventas totales del ejercicio } n - 1} \quad \%$$

A fecha de cierre tendremos que recalcular con las cifras del presente ejercicio.

5. Cálculo del impuesto de sociedades (Ley 43/95):

Cálculo de la base imponible del IS:

La idea de la prueba es igualar la fiscalidad con la contabilidad para, partiendo del resultado contable, poder llegar al resultado fiscal (base imponible) y así poder calcular el gasto.

Resultado fiscal = Resultado contable +- ajustes (*)

(*) Los ajustes pueden ser por diferencias permanentes o temporales sin embargo al gasto solo afectarán las diferencias permanentes.

Cálculo del gasto por el IS:

(Resultado contable +- Diferencias permanentes) x 30% - Deducciones (por inversión, empleo...) y bonificaciones.

Es importante añadir que no existirá gasto por impuesto de sociedades en compañías que presenten bases imponibles negativas de otros ejercicios pendientes de compensar.

6. Cuadre de la seguridad social:

Con esta prueba tratamos de comprobar si la compañía está imputando todas las bases de seguridad social y está, por tanto, pagando la cuota que debe pagar.

Los puntos a analizar en esta prueba son los siguientes:

- Solicitar a la compañía los TC-1 (refleja las cuotas que corresponden a la empresa y los trabajadores) del ejercicio para poder realizar una tabla mes a mes que detalle el periodo, la base impositiva y la cuota a pagar.
- Con el detalle del total de las bases impositivas realizar un cuadro con la contabilidad frente a las cuentas de gastos de personal de balance y restar el importe de las bases excedidas.
- Si las bases declaradas en los TC son superiores a las bases de contabilidad avisaríamos a los responsables de que están pagando más de lo que deben. Adjuntaríamos un punto de control interno si las bases declaradas en los TC son inferiores a las de contabilidad ya que existe riesgo de contingencia fiscal.
- Realizar el cuadro de la provisión por seguridad social. En este apartado se tiene que verificar que la cuota del mes de diciembre a pagar declarada en los TC, está cubierta por la provisión existente en la cuenta 476 Seguridad social acreedora y validar que se ha pagado en su liquidación (normalmente a finales de enero).

Para comprobar si son correctos los gastos de seguridad social podemos dividir la (642) Seg. Social a cargo de la empresa entre la (640) Sueldos y salarios, esta cifra tendría que estar entre

27% - 31%. A los sueldos y salarios hay que restarles el resultado de la diferencia entre retribuciones brutas y bases excedidas.

2.3.7 Deudas con entidades de crédito

Los objetivos en esta área son:

1. Verificar que se cumplan las normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas.
2. Determinar si hay o no continuidad dentro de las normas aplicadas de un periodo a otro.
3. Permitir evaluar el sistema de control interno contable por medio de cuestionarios, entrevista y flujogramas.
4. Verificar la correcta clasificación de las cuentas correspondientes a este grupo, según sean de largo o corto plazo.
5. Fortalecer el sistema de Control Interno para garantizar que el sistema de autorizaciones sea respetado y permita tener certeza acerca de la legitimidad de las obligaciones contraídas por la compañía.
6. Comprobar que las cuentas de esta partida se encuentran bien clasificadas y presentadas adecuadamente dentro del Balance.
7. Observar si las obligaciones financieras están bien evaluadas.
8. Comprobar la autenticidad de las obligaciones contraídas con las entidades financieras.
9. Comprobar que las deudas que se presentan en esta partida realmente existan.
10. Comprobar que las partidas de las obligaciones financieras estén reconocidas en la unidad de medida correspondiente.
11. Comprobar que los préstamos realizados cuenten con la debida autorización.
12. Verificar que se tengan las aprobaciones por escrito de todos los préstamos solicitados.
13. Determinar si todas las obligaciones financieras pendientes de pago han sido registradas correctamente.
14. Verificar la precisión en el cálculo y registro de los gastos por concepto de intereses y las provisiones correspondientes.

15. Verificar que estas obligaciones hayan sido contratadas con entidades autorizadas por la Superintendencia Bancaria, y pactadas a las tasas de interés del mercado.
16. Evaluar la situación de la empresa a fin de determinar si la compañía está en condiciones de responder por esas obligaciones y/o de contraer otras nuevas.

En esta área se realiza un análisis detallado de las deudas que presenta la compañía con entidades de crédito.

Para ello deberemos realizar un desglose de las deudas que presenta la compañía con entidades de crédito, solicitar los contratos en caso de que sean nuevos y verificar los antiguos, para poder comprobar el capital inicial, el vencimiento, el tipo de interés aplicable y realizar un resumen de las condiciones.

Además habrá que verificar la correcta clasificación de la deuda entre el corto y el largo plazo para considerar en su caso una reclasificación. Por último realizaremos un cálculo global de los intereses y cruzaremos los datos con el área de pérdidas y ganancias.

2.3.8 Pérdidas y ganancias

Los objetivos en esta área son:

1. Si existe una correlación adecuada entre los ingresos y gastos correspondientes al período contabilizado.
2. Si se han contabilizado todos los ingresos y gastos de la explotación, incluidas las pérdidas que deben considerarse.
3. Si los impuestos derivados de las transacciones se han contabilizado correctamente.
4. Si la clasificación de ingresos y gastos se ha realizado correctamente y la presentación de la cuenta de pérdidas y ganancias se realiza conforme a los principios contables y acorde a los aplicados por la empresa en ejercicios anteriores, así como si se asegura un adecuado control.

Revisión analítica:

La revisión analítica trata de validar mediante la comparación de dos o más periodos las variaciones surgidas durante los distintos periodos para poder validar su variación de una forma lógica. Lo importante es dar una razonabilidad a la variación del gasto/ingreso y ligar la información obtenida en otras áreas con el área de pérdidas y ganancias y viceversa.

Ejem.: La cuenta de alquileres varía de un año al siguiente en un 5%. Si el IPC del periodo es del 5% veríamos esto razonable, pero si el IPC fuese el 1% ya no lo sería por lo que la variación se deberá a otra causa como por ejemplo una renovación de los contratos que ampliara las tarifas, o la ampliación del área de alquileres.

Vouching de facturas:

El vouching de facturas es la prueba sustantiva más habitual del área de pérdidas y ganancias. Consiste en solicitar los mayores de las cuentas de gastos/ingresos y seleccionar las partidas más significativas para ver las facturas, comprobar que coincide la descripción de la factura, el importe y la fecha, hasta cubrir el saldo deseado.

Gastos de personal:

Con esta prueba se trata fundamentalmente de verificar que la compañía está dotando correctamente el gasto de personal y aplicando correctamente las retenciones. El riesgo se produce por contingencias fiscales si la compañía está reteniendo de menos por tener una contingencia fiscal a pagar superior a la estimada.

Para ello deberemos:

Cuadrar el intermensual de nóminas con la cuenta 640 de sueldos y salarios. Justificar la variación de los gastos de personal. Realizar un ratio de la seguridad social respecto a los sueldos y salarios.

Hacer una prueba de retenciones de nómina para verificar que la compañía está aplicando los tipos del IRPF correctamente. Además es necesario un resumen de nóminas para seleccionar un número de empleados al azar.

Prueba de indemnizaciones: En caso de existir cuenta por indemnizaciones, usaremos el mayor de la cuenta, donde seleccionaremos los importes de más representatividad para analizar.

Para el análisis tendremos que solicitar a la compañía el acta de conciliación del despido o en su defecto el contrato del trabajador que especifique el número de años que lleva en la compañía, el salario bruto y el tipo de despido, para poder verificar que el importe es el que corresponde según los límites que delimita el estatuto de los trabajadores.

Gastos financieros:

Gastos/Ingresos de préstamos: La prueba se puede realizar de dos formas. Solicitando las liquidaciones del ejercicio para confirmar que el total de estas coincide con el importe a analizar o mediante un cálculo global mediante el cual sabiendo el tipo de interés, capital pendiente y devengo anual se puede calcular el importe para compararlo con la cuantía a analizar.

2.3.9 Otros procedimientos a realizar

Circularizar a los asesores legales de la compañía:

Deberemos circularizar a todos los asesores legales de la compañía con el fin de detectar posibles contingencias, pleitos o litigios que puedan surgir contra la compañía por parte de terceros y que pudiesen suponer un gasto con el fin de verificar si están o no provisionados.

Estas contingencias pueden llegar a suponer una salvedad en nuestro informe de auditoría por lo que son especialmente importantes.

2.4 PRESENTACIÓN DEL INFORME

Fuente: NIA-ES serie 7.

Al igual que en el caso de la planificación, la presentación del informe no fue una tarea contemplada en las prácticas, solo obtuve información de esta fase, por lo que me referiré a la teoría aprendida durante las clases y seminarios del Master.

Las NIA-ES 705 – Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente y NIA-ES 706 – Párrafo de énfasis, tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. De este modo pueden darse diferentes tipos de opiniones.

El auditor expresará una opinión *no modificada* (o favorable) cuando concluya que los estados financieros ha sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El auditor expresará una opinión *modificada* en el informe, de conformidad con la NIA 705 cuando concluya sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en conjunto no están libres de incorrección material o cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Analicemos los diversos tipos de opinión modificada:

- **Opinión desfavorable:** Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.
- **Opinión con salvedades:** Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o el auditor no pueda

obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

- **Denegación de opinión:** El auditor denegará la opinión cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

En caso de opinión modificada se añadirá un párrafo que recoja las razones de dicha calificación. Si se decide comentar información presente en las cuentas anuales se recogerá en un párrafo de énfasis; mientras que si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente de los revelados en los estados financieros para facilitar su comprensión lo hará en un párrafo sobre otras cuestiones; ambos irán tras el párrafo de opinión NIA-ES 706 Párrafos de énfasis y de otras cuestiones.

Si se proponen ajustes materiales a la sociedad y no los acepta deberán ir en forma de salvedades al informe de auditoría. Deberán describirse por las masas afectadas y cuantificarse siempre que sea posible. Puede darse salvedad por limitación al alcance (imposibilidad de obtener evidencia adecuada y suficiente) y salvedad por incorrección material (los EEEF no están libres de error material).

Cabe mencionar la importancia de la fecha del informe, esta indica al usuario de dicho informe que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha, esta fecha además estará lo más cercana posible a la Carta de Manifestaciones, contemplada en la NIA 580 – Manifestaciones escritas. La responsabilidad del auditor con los hechos y las transacciones posteriores a la fecha se tratan en la NIA 560 – Hechos posteriores al cierre.

Profundizando un poco más en cuanto a la Carta de Manifestaciones:

“Las Manifestaciones escritas, constituyen un reconocimiento explícito de la responsabilidad de los administradores de la entidad en la formulación de las cuentas, por la información obtenida en las mismas, recoge la manifestación concreta de la inexistencia de irregularidades en la gestión de la entidad y en las prácticas contables, así como el correcto cumplimiento de los principios contables que han sido aplicados.”(Larriba Díaz-Zorita, 2014).

Un auditor puede comprobar mediante la validación de documentos que todas las transacciones han sido registradas dentro de los registros contables y se ven detallados en los estados financieros, además el auditor puede considerar necesario que la Dirección manifieste por escrito que no tiene conocimiento de ninguna otra transacción de esta naturaleza que afecte a las Cuentas Anuales examinadas. Lo que supone una evidencia de auditoría.

De esta manera dentro de la Norma se indica un modelo estándar con las indicaciones básicas que deben de ser comunicadas por parte de la Dirección de la Entidad. A continuación enumero los puntos principales a los que se debe de hacer referencia:

- Reconocimiento de la responsabilidad en la emisión de los estados financieros
- Situación y responsabilidad respecto del Control Interno
- Situación de la contabilidad y formulación de las cuentas sometidas a auditoría
- Afirmaciones respecto de la integridad de las cuentas
- Afirmaciones respecto de información integrada al auditor
- Manifestaciones respecto de las irregularidades e incumplimientos
- Afirmaciones sobre circunstancias que pudieran afectar a la continuidad de la entidad
- Afirmaciones sobre los órganos de administración
- Otras manifestaciones necesarias por el auditor

3. CONCLUSIONES

Me gustaría concluir este trabajo con una pequeña reflexión acerca de los papeles de trabajo que utilizamos en nuestra labor de auditoría y sobre el futuro de la misma.

Una de las cosas que más me ha llamado la atención durante el periodo de prácticas es la extrema pulcritud requerida en los papeles de trabajo y los requisitos que estos deben cumplir hasta que los jefes de equipo los consideran aptos, en muchas ocasiones me costó mucho más trabajo dejar el papel de trabajo en las condiciones perfectas que en hacer la prueba de campo en sí misma. Otra cosa que también me llamo la atención es la complejidad del software que utilicé, no porque esté en otro idioma, sino por el entramado de enlaces, áreas de revisión, links a otras áreas...

Con respecto al futuro de la auditoría. El trabajo de auditor implica largas sesiones de trabajo que se han visto incrementadas con la crisis sufrida por este país, este es sin duda, un trabajo que exige de gran responsabilidad ya que la opinión final puede influir muy significativamente en una empresa. Además ahora hay que sumar la exigencia de trasponer la nueva directiva europea en materia de Auditoría y Contabilidad de Cuentas antes de junio de 2016, bajo la cual y entre otras, el auditor deberá de ampliar la información que evalué sobre análisis técnicos de las empresas, estrategias y perspectivas futuras.

Considero de gran dificultad auditar lo que todavía está por suceder, sin embargo, si se puede evaluar como la empresa gestiona sus recursos, realiza sus previsiones y evalúa sus riesgos, procedimientos que hacen más fácil la labor de prever la evolución en el corto y medio plazo.

En cuanto a la supervivencia de los pequeños auditores de cuentas motivada por la incompatibilidad para el ejercicio de la actividad cuando existe dependencia financiera con la entidad auditada, puede suponer la expulsión del mercado de muchos pequeños auditores y sociedades de auditoría que no llegan a tener el número mínimo de clientes exigidos. En el nº36 de la Revista Contable de Septiembre de 2015 sobre el futuro de los pequeños auditores, se plantea como solución la cooperación entre auditores mediante su integración en las denominadas “redes de auditoría”.

En este artículo se plantean las dificultades para la supervivencia de los pequeños auditores de cuentas motivada por la incompatibilidad para el ejercicio de la actividad cuando existe

dependencia financiera con la entidad auditada, lo que ocurre, según la vigente Ley de Auditoría de Cuentas, cuando los honorarios percibidos de la entidad auditada suponen más del 20% de total de sus ingresos medios anuales de los últimos tres años, y que está previsto que aumente al 30% en el nuevo Proyecto de Ley de Auditoría de Cuentas.

Tal y como el autor cita en este artículo:

“A pesar de este incremento, y a la vista de las estadísticas publicadas por el ICAC sobre la situación de la auditoría en España 2014, creemos que su aplicación puede suponer la expulsión del mercado de muchos pequeños auditores y sociedades de auditoría que no llegan a tener el número mínimo de clientes exigidos.” (Sosa Álvarez, Francisco Javier, 2015).

Para finalizar y bajo mi punto de vista, estamos en un momento en el que la labor de auditoría no está siendo bien vista. El trabajo del auditor se encuentra bajo interrogantes acerca de su valor y viabilidad, causa de los escándalos producidos en los últimos años y en el que los clientes demandan cada vez más la creación de valor, motivo por el cual se pretende hacer valoraciones del futuro económico y financiero de nuestros clientes, pude encontrar un artículo interesante sobre este asunto en el artículo de la Revista Contable Nº 36 (Sección Auditoría, Septiembre 2015), acerca de las novedades y perspectivas en el Informe de Auditoría.

Tal y como el autor Jorge Herreros Escamilla cita:

“Desde hace tiempo y en mayor medida en el contexto de la crisis financiera y económica de estos últimos años, los usuarios de la información financiera están reclamando que el informe de auditoría no se reduzca sólo a una mera opinión con o sin salvedades. Este debate ha alcanzado en fechas cercanas un alcance global que tiene su reflejo en las acciones llevadas a cabo por distintos organismos reguladores. Destacan la modificación de las normas internacionales de auditoría (NIA) sobre informes, la modificación de la legislación europea sobre la auditoría de cuentas que ha sido fuente de la reciente modificación de la normativa reguladora de la auditoría en España y más recientemente las propuestas de debate realizadas por la SEC en los Estados Unidos.” (Herreros Escamilla, Jorge, 2015).

4. BIBLIOGRAFÍA

- PricewaterhouseCoopers Auditores S.L. (2015): Guía para auditores junior.
- Material docente de las asignaturas Auditoría I y Auditoría II, sobre todo las que tratan acerca de la NIA-ES 300: Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
- Ley de Sociedades de Capital (Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio).
- Normas Internacionales de Auditoría: NIAS-ES.Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).
- 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.
- Larriba Diaz-Zorita, Alejandro (2014): Auditoría de Cuentas Anuales, Centro de Estudios Financieros, CEF.
- Sosa Álvarez, Francisco Javier (Septiembre 2015): Sección Auditoría: El futuro de los pequeños auditores. Revista Contable, nº 36.
- Herreros Escamilla, Jorge (Septiembre 2015): Sección Auditoría: Novedades y perspectivas en el Informe de Auditoría. Revista Contable, nº 36.

ANEXO I

“Ejemplos de papeles de trabajo”

Ver CD adjunto con algunos de los papeles de trabajo que he realizado durante mi periodo de prácticas.