



**Universidad**  
Zaragoza

# TRABAJO FIN DE MÁSTER

---

**Procesos de una Auditoría**

**Facultad de Economía y Empresa. Julio 2017**

**Directores**

**D. VICENTE CONDOR LÓPEZ, Catedrático de la UZ.**

**D. JAVIER CASTILLO EGUIZÁBAL, Profesor Asociado de la UZ.**

***SARA ESPADA CALAVIA***

## Contenido

1.- Introducción .....	3
2.- ¿Qué es la Auditoría?.....	4
3.- ¿Dónde está regulada la Auditoría? .....	6
4.- Fases de una Auditoría.....	7
a) Aceptación y Carta de Encargo: .....	11
b) Planificación: .....	12
c) Evaluación de Riesgos: .....	13
d) Cuantificación de la Importancia Relativa: .....	15
e) Carta de Manifestaciones:.....	16
5.- Novedades 2016/17: Nuevo Informe de Auditoría.....	17
6.- Procesos de Auditoría .....	19
I. CONFIRMACIONES EXERNAS (CIRCULARIZACIÓN).....	20
II. INMOVILIZADO .....	24
III. IMPUESTOS .....	27
IV. PERSONAL.....	31
V. SERVICIOS EXTERIORES .....	33
VI. REVISIÓN DE HECHOS POSTERIORES .....	35
VII. REVISIÓN POSTERIOR DE PAGOS.....	36
VIII. REVISIÓN POSTERIOR DE GASTOS .....	38
7.- Reflexión Final.....	39
8.- Bibliografía .....	40

## 1.- Introducción

---

El objetivo del presente trabajo consiste en explicar y poner en relación los conocimientos teóricos adquiridos a lo largo de las sesiones teóricas del máster y relacionarlos con los conocimientos técnicos adquiridos gracias a la colaboración realizada en el despacho de auditoría durante los últimos tres meses en AUREN Auditores.

Es decir, en el presente trabajo explicaré y relataré en qué ha consistido mi trabajo durante las prácticas que he realizado en dicha firma.

A nivel personal, el objetivo de las mismas era poner en prácticas los conocimientos adquiridos durante el Máster en Auditoría y tener la oportunidad de entrar a formar parte de una importante firma de auditoría como es la de AUREN Auditores. Por lo tanto, para mí, era importante y fundamental realizar las prácticas e incorporarme a una firma de auditoría ya que esto me permitiría conocer y participar prácticamente en todas las fases de un ciclo completo de una auditoría. Cuando escribo “*participar prácticamente*” me refiero a que he participado en todas las fases del ciclo de auditoría exceptuando en la planificación y en el control interno dado al nivel de experiencia necesario para realizar correctamente su evaluación.

## 2.- ¿Qué es la Auditoría?

La definición de Auditoría la encontramos explicada en la Ley de Auditoría de Cuentas y en el Reglamento de Auditoría:

*Se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de las cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables, elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros<sup>1</sup>.*

Una vez definido la Auditoría, deberíamos conocer los objetivos globales del auditor que son los siguientes:

- *Obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de información financiera aplicable, en nuestro caso conforme al Plan General Contable, así como su imagen fiel<sup>2</sup>.*

Adicionalmente, podemos encontrar definido el objetivo del auditor en la NIA-ES 315 (ICAC 2013):

- *El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones (Existencia, Derechos y Obligaciones, Acaecimiento, Integridad, Valoración, Medición, Presentación y Desglose), mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material<sup>3</sup>.*

---

<sup>1</sup> BOE (2015): Ley de Auditoría de Cuentas.

<sup>2</sup> ICAC (2013) NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las NIA.

<sup>3</sup> ICAC (2013) NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

Una vez definidos los objetivos globales del auditor, explicaremos cómo debe documentar su trabajo en base a sus objetivos:

- *El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión<sup>4</sup>.*

Es decir, cuando en la NIA-ES se hace referencia a la “evidencia de auditoría” se refiere a la información que utiliza el auditor con las que basar su trabajo, es decir, las conclusiones a las que llega. La evidencia de auditoría se puede obtener de los registros contables, de la información obtenida de conversaciones con empleados de la sociedad, etc. Una vez obtenida dicha evidencia, el segundo paso y no por ello menos importante consiste en documentar dicha evidencia adecuadamente. Documentar el trabajo del auditor es una de las tareas más importantes ya que cualquier trabajo, análisis o estudio que haya realizado el mismo y no se haya dejado documentado en sus papeles de trabajo, no existirá. Esto es, supondrá que a la conclusión que haya llegado no tendrá documentación soporte y por lo tanto no podrá justificarla en el caso de que el ICAC (órgano inspector de los auditores) le realice una inspección. Esto supone un riesgo para el auditor ya que habrá incumplido la NIA-ES anteriormente mencionada.

En resumen, destacaré tres puntos importantes:

- i. El objetivo de la Auditoría es que los usuarios reciban una información (estados financieros) que esté libre de incorrecciones de errores y conforme a la normativa de información financiera aplicable.
- ii. El objetivo del Auditor es emitir una opinión sobre esos estados financieros.
- iii. El Auditor debe tener evidencia de su trabajo por el cual ha basado su opinión.

---

<sup>4</sup> ICAC (2013) NIA-ES 500 Evidencia de Auditoría.

## 3.- ¿Dónde está regulada la Auditoría?

La Auditoría la encontramos regulada principalmente en la Ley de Auditoría “Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas” y en el Reglamento “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.”

Adicionalmente, la normativa relacionada con la actividad de la auditoría de cuentas se encuentra regulada en diferentes ámbitos, tales como:

- i. La normativa contable:
  - a. Código de Comercio
  - b. Plan General Contable y el Plan General Contable de PYMES (Romano y Amador 2013)<sup>5</sup>
  - c. NOFCAC (Norma de Formulación Cuentas Anuales Consolidadas)
- ii. Normativa Mercantil
  - a. Ley de Sociedades
  - b. Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
  - c. Ley 22/2003 Concursal
  - d. Reglamento del Registro Mercantil
- iii. Normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas
  - a. NIA: son las normas emitidas por la IAASB de la IFAC La comisión Europea solicitó a los Estados miembros de la UE la traducción de las NIA a la lengua oficial de cada Estado miembro para la adopción por aquella de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. El proceso de adaptación de las NIA-ES en España y por ende su aprobación definitiva se produjo en la Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas normas de auditoría<sup>6</sup>.

---

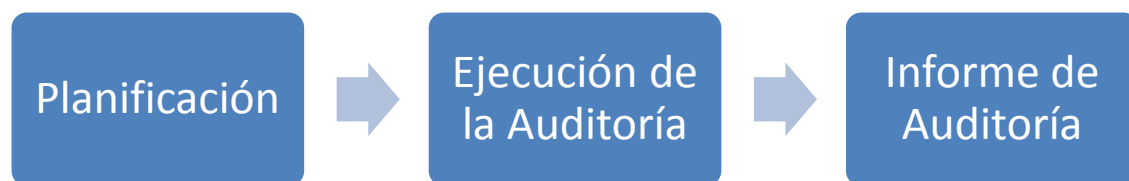
<sup>5</sup> Romano Aparicio, Javier y Amador Fernández, Sotero (2013).

<sup>6</sup> ICAC (2013) NIA-ES: Normas Internacionales de Auditoría.

## 4.- Fases de una Auditoría

El objetivo final del auditor, que es también el resultado de su trabajo y el que se entrega al cliente, es emitir una opinión en forma de Informe de Auditoría explicando si las cuentas anuales que la Sociedad ha preparado y formulado reflejan la imagen fiel conforme a la normativa contable y financiera aplicable, que en este caso es el Plan General Contable y que están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

Por lo tanto, podemos concluir que la auditoría consta de tres fases muy bien diferenciadas que podemos definir de la siguiente manera:



Pasaremos a explicar y definir brevemente cada una de las fases:

La fase de **Planificación** se podría decir que es la más importante y es donde más tiempo dedica el socio responsable del encargo. El objetivo de la Planificación es entender el negocio de la sociedad y el entorno donde opera. La planificación es el primer paso tanto en auditorías recurrentes como en primeras auditorías para elaborar la estrategia de auditoría a seguir por el equipo de trabajo. En la fase de Planificación es donde se prepara la estrategia de auditoría a seguir ya que el socio responsable del encargo debe estudiar y analizar el entorno de la sociedad, su situación financiera con respecto a las sociedades del sector, aspecto importante para establecer la Materialidad (concepto que explicaremos más adelante). Por otro lado se deben analizar la implementación y efectividad de los controles interno de la sociedad ya que si el auditor estima que son fiables y efectivo podrá enfocar su trabajo por pruebas de controles en

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

vez de por pruebas sustantivas. Por último y no menos importante el auditor deberá identificar la matriz de Riesgos aplicable a la sociedad y evaluarlos uno a uno para establecer cómo mitigarlos. Los Riesgos\* detectados son la base del trabajo de auditoría ya que el objetivo de la misma es minimizar y mitigar los riesgos aplicables a cada Sociedad. Profundizaremos en el tema de los Riesgos más adelante ya que se encuentran regulados en la NIA-ES 330.

Esta es la fase donde más horas del presupuesto se invierten debido a la carga de responsabilidad que conlleva ya que una mala planificación puede suponer la no correcta identificación de los riesgos o establecer como adecuada el enfoque por controles y una vez en la fase de Ejecución detectes que no son eficaces y tengas que replantearte de nuevo la estrategia de auditoría.

Es cierto que cuando se trata de auditorías recurrentes a fase de Planificación es menos laboriosa ya que conoces la sociedad, el sector donde trabaja, los riesgos, etc, no obstante, sigue adquiriendo la misma importancia.

La fase de Ejecución supone realizar las pruebas sustantivas, de controles (o ambas) que se hayan fijado en la fase de Planificación. El objetivo de esta fase es revisar cada área significativa a analizar y obtener evidencia de la razonabilidad de la misma en la que poder basar la opinión del auditor.

En esta fase intervienen más miembros del equipo de auditoría tales como jefes de equipo y asistentes de auditoría. En esta fase se trabaja activamente con el personal de la Sociedad para requerirle documentación o información y ésta está obligada a proporcionarte y permitirte hablar con cualquier trabajador de la misma tal y como se ha debido de firmar en la Carta de Manifestaciones\* (regulada en la NIA-ES 580 y que más adelante hablaremos de la misma).

Por todo esto, esta fase es de vital importancia ya que de las conclusiones obtenidas al realizar las pruebas sobre las áreas significativas obtendremos los ajustes y/o reclasificaciones a proponer a la Sociedad. Se deberá documentar todo el trabajo y al final del mismo se informará a la Sociedad de las incorrecciones detectadas para proponer que se modifiquen y en caso contrario las que superen la Materialidad\* (concepto de desarrollaremos más adelante y que está regulado en la NIA-ES 320) supondrán una incorrección que pasarán al Informe de Auditoría. En este punto,



# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

también deberemos tener en cuenta la Materialidad de Ajuste (o Umbral de Incorrección Claramente Insignificantes) que normalmente suele ser un 10% de la Materialidad de Informe. Esta magnitud la utilizamos para una criba ya que los ajustes o reclasificaciones que no superen dicho importe los consideraremos no significantes y por tanto los desecharemos. Sin embargo, aquellos ajustes o reclasificaciones que superen la Materialidad de Ajuste pero que no superen la Materialidad de Informe los iremos acumulando en una hoja resumen de ajustes para analizar al final del trabajo la materialidad global de los mismos y evaluar si alguno de los ajustes o reclasificaciones detectados deben pasar a Informe por Materialidad Global.

Tal y como hemos comentado, en esta fase de ejecución, el auditor debe dejar evidencia y documentar cada prueba, análisis o conclusión que obtenga ya que del resultado de su trabajo emitirá una opinión en el Informe de Auditoría que deberá poder justificar con sus papeles de trabajo ante una posible revisión del ICAC.

Finalmente, la fase de Informe de Auditoría es el resultado de todo trabajo anteriormente descrito y es el “producto final” que se entrega al cliente.

En el Informe de Auditoría, es un documento de forma perfectamente definida y establecida por las NIA-ES. Es un documento que consta de varios párrafos fijos o estándar que deben aparecer siempre y en el mismo orden tales como la “Responsabilidad del Auditor” o la “Responsabilidad de los Administradores”. El mismo puede variar en cuanto a la opinión. Existen cuatro tipos de opinión que el auditor puede expresar en el Informe:

- i. Opinión No Modificada, los estados financieros no contienen incorrecciones materiales y las cuentas anuales reflejan la imagen fiel conforme al marco normativo financiero aplicable.
- ii. Opinión con Salvedades, cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y haya detectado incorrecciones materiales en los estados financieros o cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y no pueda opinar con seguridad sobre si esos estados financieros están libres de incorrecciones materiales o no. En este caso se añaden tantos párrafos como sean necesarios para que el auditor explique las incorrecciones que ha detectado.

# Trabajo Fin de Máster

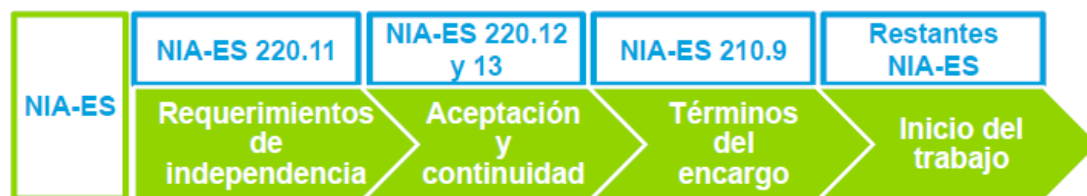
Sara Espada Calavia

- iii. Opinión Desfavorable, supone expresar que las cuentas anuales en su conjunto no presentan la imagen fiel de conformidad con el marco normativo financiero aplicable una vez que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y haya concluido que las incorrecciones materiales detectadas afectan de forma muy significativa a los estados financieros en su conjunto.
- iv. Opinión Denegada, nos encontraremos este tipo de opinión cuando el auditor no ha obtenido evidencia suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros y concluya que los posibles efectos sobre los mismos de las incorrecciones no detectadas, si existieran, podrían ser materiales y por ello que no emite opinión alguna sobre los estados financieros auditados.

Es importante remarcar que el cliente es conocedor de cómo va a ser el trabajo final que se le va a entregar, no en cuanto a resultados, pero sí en cuanto a forma, estructura, contenido, etc. Esto viene recogido en la *Carta de Encargo*\* (regulada en la NIA-ES 210) y que los auditores firmarán al inicio de la auditoría.

A lo largo de la explicación de las Fases de la Auditoría hemos referenciado con un asterisco e introduciendo varios términos para tales como “Riesgos”, “Carta de Encargo” o “Carta de Manifestaciones” que a continuación situaremos en el esquema lógico de una auditoría y explicaremos dónde están regulados dichos conceptos.

La Auditoría requiere de unas formalidades establecidas en las NIA-ES y que se deben cumplir y que alguno de ellos se podrían englobar dentro de la fase de Planificación. Podríamos dibujar el siguiente esquema con los pasos lógicos a seguir en el inicio de una auditoría (Ceamanos, 2017)<sup>7</sup>:



El primer paso para realizar la Auditoría de una Sociedad es que los accionistas (en caso de ser una sociedad anónima), los socios (en caso de ser una sociedad limitada) u otros aprueben en consenso la contratación de los auditores.

<sup>7</sup> Ceamanos, Vicente (2017): Aceptación del encargo.

# Trabajo Fin de Máster

Sara Espada Calavia

## a) Aceptación y Carta de Encargo:

Una vez seleccionados los auditores el siguiente paso es que los auditores seleccionados acepten el encargo. Previamente a la **Aceptación del Encargo** el socio de auditoría deberá evaluar los requerimientos de independencia necesarios para realizar la auditoría. El equipo de auditoría deberá analizar y evaluar si cumple con los requerimientos de ética e independencia con respecto el cliente y llegar a un acuerdo sobre los términos del encargo. Los requerimientos de independencia se encuentran redactados en la NIA-ES (ICAC 2013):

*“El socio del encargo llegará a una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo de auditoría. Por otro lado, deberá evaluar la información sobre los incumplimientos detectados para determinar si constituyen una amenaza a la independencia en el encargo de auditoría y por último adoptará las medidas adecuadas para eliminar dichas amenazas”<sup>8</sup>.*

Una vez analizados los requerimientos de independencia y Aceptación de la Auditoría, el Socio debe acordar con la Sociedad *“los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda”<sup>9</sup>*.

La **Carta de Encargo**<sup>9</sup> es el documento en el que se recoge el alcance y los objetivos del trabajo de auditoría a realizar tales como:

- i. *El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros*
- ii. *Las responsabilidades del auditor*
- iii. *Las responsabilidades de la dirección*
- iv. *La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros*
- v. *Una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.*

Una vez firmada la carta de encargo, el auditor asume y se compromete a realizar dicha auditoría.

---

<sup>8</sup> ICAC (2013) NIA-ES 220 Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.

<sup>9</sup> ICAC (2013) NIA-ES 210 Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

Tal y como hemos comentado anteriormente, a la firma de este documento es cuando el auditor acepta el trabajo y acepta la responsabilidad de dicha auditoría. Adicionalmente, con este documento se establecen los objetivos de la misma y por tanto el cliente es conocedor del tipo de informe en cuanto a contenido, no a resultados, obtendrá al final de la auditoría.

## b) Planificación:

El siguiente paso que el auditor debe hacer es la **Planificación de la Auditoría**<sup>10</sup> lo que implica:

*“Para establecer la estrategia global de auditoría, el auditor deberá:*

- a. Identificar las características del encargo que definen su alcance.*
- b. Determinar los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría.*
- c. Considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo.*
- d. Considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo.*
- e. Determinará la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo.”*

Tal y como explica la NIA-ES 300 (ICAC 2013), el plan de auditoría es más detallado que la estrategia global de auditoría ya que incluye la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicar durante el transcurso de la misma. Esto implica que en el plan de auditoría detallaremos en qué vamos a basar nuestro trabajo, si vamos a realizar pruebas por controles o pruebas sustantivas.

Es importante comentar que el auditor deberá actualizar y cambiar cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global y el plan de auditoría. El proceso de la auditoría no es un proceso estático por lo que el auditor a medida que avanza su trabajo y va obteniendo conclusiones sobre los estados financieros deberá evaluar si la

---

<sup>10</sup> ICAC (2013) NIA-ES 300 Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

estrategia que inicialmente planeó es consecuente y adecuada con las conclusiones que está obteniendo; de igual manera, aunque lo explicaremos más adelante, la cifra de la importancia relativa no es una cifra estática ya que a medida que va avanzando su trabajo deberá evaluar si los importes considerados al inicio del trabajo son adecuados con las conclusiones y los análisis que va obteniendo.

El auditor estable una planificación que deberá ser revisada ya que en el transcurso del trabajo puede ser que se encuentren circunstancias que al inicio de la auditoría no se conocieran y que este hecho suponga replantearse de nuevo la planificación de la auditoría. La Planificación debe quedar perfectamente documentada.

*“El auditor debe tener en cuenta los factores relevantes sectoriales y normativos debido al entorno en el que opere la entidad y especial análisis del control interno<sup>11</sup>”* ya que si el auditor concluye que el mismo es un mecanismo fiable y que funciona, podrá apoyar y basar parte de su trabajo en el control interno de la entidad.

## c) Evaluación de Riesgos:

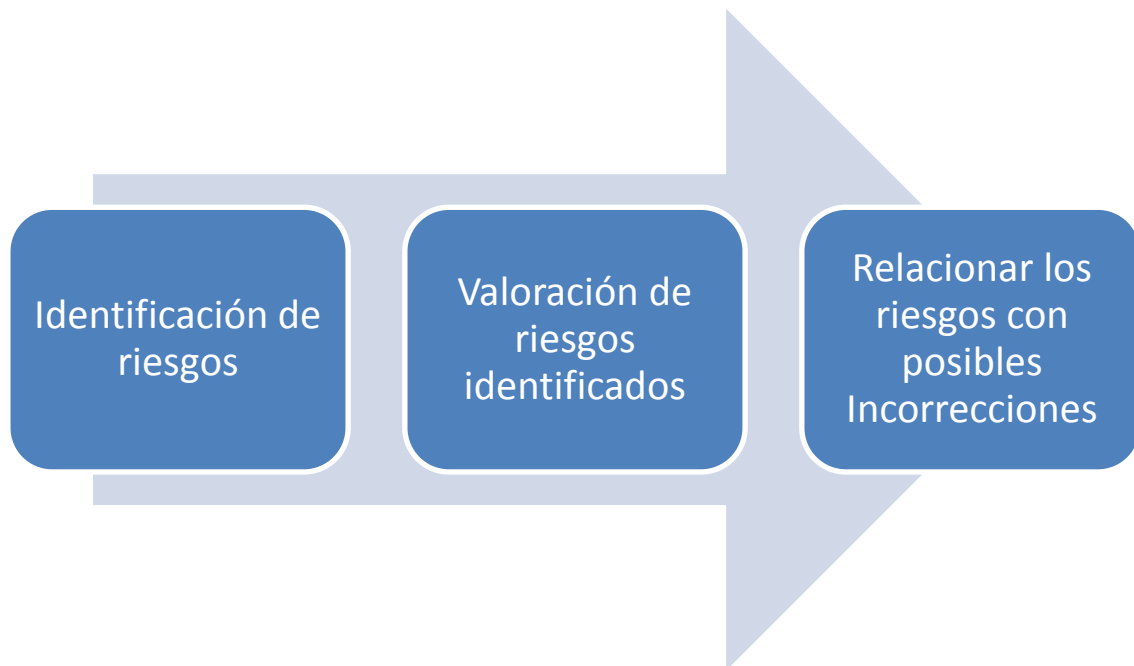
Antes de esto, el auditor deberá realizar **un estudio para identificar, valorar y analizar los riesgos** que le son de aplicación a la Sociedad para elaborar un plan de actuación y poder mitigar el efecto de dichos riesgos en los estados financieros. El esquema que podríamos dibujar sería el siguiente:

---

<sup>11</sup> ICAC (2013) NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y su entorno.

# Trabajo Fin de Máster

Sara Espada Calavia



Si una vez realizado este análisis se desprende que una incorrección es altamente probable, y que podría tener un impacto relevante en los estados financieros es cuando se considera que el riesgo es significativo.

El riesgo de Auditoría es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. Dicho riesgo está compuesto por el Riesgo de Incorrección Material y el Riesgo de Detección.

El Riesgo de Incorrección Material, es aquel riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. Este riesgo está formado por el Riesgo Inherente y el Riesgo de Control.

El Riesgo de Detección, es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

De tal forma que el esquema podría ser el siguiente:

$$\text{Riesgo Auditoría} = \text{Riesgo Inherente} \times \text{Riesgo Control} \times \text{Riesgo Detección}$$

# Trabajo Fin de Máster

Sara Espada Calavia

Por lo tanto, podemos concluir que, “*el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados*<sup>12</sup>”.

Para dar respuesta a los mencionados riesgos, el auditor podrá basar su trabajo en:

- i. Procedimientos sustantivos: procedimiento de auditoría diseñados para detectar incorrecciones materiales en la afirmaciones a través de pruebas de detalle, procedimientos analíticos sustantivos, etc*
- ii. Prueba de controles: procedimientos de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones*<sup>12</sup>.

Tal y como hemos comentado anteriormente, la fase de planificación es vital ya que del estudio de la sociedad, del análisis financiero y de la evaluación del control interno el auditor basará su trabajo en pruebas sustantivas o pruebas de controles.

## d) Cuantificación de la Importancia Relativa:

Otro punto importante del que me gustaría comentar el papel de la **Importancia Relativa** o **Materialidad**, anteriormente mencionada en la planificación y ejecución de la Auditoría. Este concepto habla de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

*“Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros*<sup>13</sup>”.

*“La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros*<sup>13</sup>”.

La importancia relativa o materialidad se calcula aplicando un determinado porcentaje sobre un parámetro significativo, por ejemplo en el caso de entidades con beneficio se podría utilizar los beneficios; sin embargo, en para una entidad sin fines lucrativos los

---

<sup>12</sup> ICAC (2013) NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

<sup>13</sup> ICAC (2013) NIA-ES 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

beneficios no sería una cifra muy representativa y podría utilizarse en su caso el total del activo.

En cualquier caso, dicho parámetro será seleccionado por juicio del auditor y deberá dejarlo justificado y documentado en sus papeles de trabajo.

Una vez seleccionada la importancia relativa o materialidad, importe que supondrá que se informe de cualquier incorrección en el informe de auditoría, otra cifra con la que trabaja el auditor es con el Umbral de Incorrecciones Insignificantes. Dicho importe es el margen de error que se establece el auditor y se calcula a través de la materialidad e implica que las incorrecciones que no superen dicho importe no se consideran relevantes, sin embargo, las incorrecciones que superen dicho importe sin llegar a la materialidad se deberán ir acumulando para evaluar al final del trabajo si globalmente son significativas y por tanto es necesario informar en el informe de auditoría.

## e) Carta de Manifestaciones:

Por último, me gustaría hablar de la **Carta de Manifestaciones**<sup>14</sup> en la que se establece que: *“El auditor deberá obtener manifestación escrita de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad relativas a que consideran haber cumplido su responsabilidad en cuanto a la preparación de los estados financieros y a la integridad de la información proporcionada al auditor”*.

Por último, en cuanto a requisitos formales de la misma, es importante saber que *“la fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior a la fecha del informe”*<sup>14</sup>.

La Carta de Manifestaciones es el documento que asegura a los auditores que van a tener un acceso ilimitado y total sobre cualquier documentación, trabajador o información que quiera requerir a la Sociedad. Por otro lado, es el documento donde la Sociedad informa a los auditores de todos los asesores legales con los que trabaja; de igual forma, informa sobre todos los bancos nacionales y extranjeros con los que opera. Adicionalmente, en la Carta de Manifestaciones los administradores de la Sociedad firman que han cumplido con sus responsabilidades con respecto a la preparación de los estados financieros.

---

<sup>14</sup>ICAC (2013) NIA-ES 580 Manifestaciones escritas.



## 5.- Novedades 2016/17: Nuevo Informe de Auditoría

---

Adicionalmente, aunque durante el máster apenas hemos comentado este tema en clase, me parecía interesante tratarlo ya que tuvimos una conferencia donde se comentó este tema.

El 23 de diciembre de 2016, el ICAC publicó una resolución con la modificación de varias NIA-ES. Una de ellas es la que hace referencia al Informe de Auditoría donde lo modifica sustancialmente.

Dichas modificaciones son las siguientes:

- Se modifica la estructura y el orden del informe. Ya que los párrafos de opinión pasan a estar al inicio del mismo.
- Aparecen tres secciones nuevas: cuestiones clave de la auditoría, incertidumbre relacionada con el principio de empresa en funcionamiento y otra información.
- Se incrementa la información en las secciones de responsabilidad de los administradores y de los auditores.

Adicionalmente, podemos encontrar un resumen sobre las cuestiones más importantes en cuanto a la modificación del modelo de informe en el artículo de Elisabeth Bustos Contell y Gregorio Labatut Serer publicado en “La Revista Contable”.<sup>15</sup>

De todas estas, me voy a centrar en la relativa a las “Cuestiones Clave”, ya que en ella los auditores deberán incluir los riesgos considerados más significativos derivados de incorrecciones materiales o fraude, la respuesta del auditor ante dichos riesgos y cualquier otra observación relacionada con los riesgos anteriormente comentados.

En la conferencia realizada por M<sup>a</sup> Jesús Alonso Pérez, subdirectora general de Normas Técnicas de Auditoría (ICAC), que tuvimos en el Máster, participaron varios auditores de firmas locales de Zaragoza y mostraron ciertas dudas sobre la “mejora” del informe de auditoría anteriormente comentada por la ponente.

---

<sup>15</sup> Bustos Contell, Elisabeth y Labatut Serer, Gregorio (2016).

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

Con el nuevo informe, se ofrecerá muchas más información al destinatario del mismo con el fin de dar una visión completa de la entidad. Este nuevo informe supone un gran reto para los auditores en cuanto a las relaciones con sus clientes ya que deberán hacerles entender que el párrafo dedicado a explicar los riesgos de la Sociedad es obligatorio a partir del ejercicio 2017.

Para profundizar un poco más en esta cuestión, me voy a apoyar en un artículo de Gregorio Labatut Serer en el que explica de manera exhaustiva las modificaciones del nuevo informe de auditoría.

*“Los nuevos informes de auditoría cambian totalmente de enfoque, se trata de un informe largo. A partir de ahora nos tendremos que acostumbrar a informes largos de muchas páginas, en el que el aspecto fundamental seguirá siendo la opinión del auditor (será el primer párrafo del nuevo informe), pero luego tiene una serie de párrafos incluso anexos al informe en el que se describirán aspectos críticos de la empresa, riesgos, incertidumbres, el trabajo que realiza el auditor y su responsabilidad, la responsabilidad de los administradores, etc. Los nuevos informes de auditoría no consistirán solamente en la opinión, sino en exponer otras circunstancias de la empresa que puedan ayudar al lector a hacerse una imagen de ella más real, describiendo una serie de circunstancias que le afectan” (Labatut 2017).<sup>16</sup>*

A modo de conclusión y teniendo en cuenta las opiniones que he recogido, podemos decir que el nuevo informe será mucho más extenso donde encontraremos mucho más que la opinión del auditor, tal como los riesgos e incertidumbres de la sociedad.

El nexo de unión de todas las opiniones que he podido leer es que el objetivo del nuevo informe es la transparencia y la información, sin embargo, la gran mayoría de profesionales ponen en duda que con el nuevo informe se facilite la comprensión del mismo por los usuarios.

---

<sup>16</sup> Labatut Serer, Gregorio (2017): “Contabilidad tributación finanzas valoración y blanqueo de capital”.

## 6.- Procesos de Auditoría

---

Durante mis cuatro meses de prácticas en AUREN, he podido trabajar con todo el equipo integrante del mismo, pero para mi Trabajo Fin de Máster me gustaría explicar y detallar las tareas que he realizado en la auditoría de un grupo de empresas, cuya cabecera es una entidad pública (organismo público) ya que nace debido a la aprobación de la correspondiente ley y de la cual dependen dos sociedades de carácter privado. La auditoría completa se compone de tres sociedades individuales.

Me parece interesante explicar el trabajo que he desarrollado para esta Sociedad ya que para AUREN era una primera auditoría (aunque anteriormente había sido auditada) y empecé a trabajar en la misma sólo una semana más tarde que el resto del equipo.

El primer día de trabajo, mi tutora Mónica, me explicó qué áreas o de qué pruebas me iba a encargar y cómo íbamos a organizar el trabajo. Las áreas que he trabajado son las siguientes:

- I. Confirmaciones Externas / Circularización
- II. Inmovilizado
- III. Impuestos
- IV. Personal
- V. Servicios Exteriores
- VI. Revisión de Hechos Posteriores
- VII. Revisión Posterior de Pagos
- VIII. Revisión Posterior de Gastos

Los papeles de trabajo que adjunto en el presente trabajo son los que realicé durante mis prácticas con la ayuda de mi tutora y los diferentes jefes de equipo con los que trabajé. Adicionalmente, comentar que durante la primera semana de mis prácticas me facilitaron un manual editado por AUREN Auditores, donde estaban detalladas y explicadas todas las pruebas sustantivas de la fase de ejecución de la auditoría y el cuál me ha servido de ayuda para realizar dichas pruebas<sup>17</sup>.

Una vez enumeradas las áreas que he trabajado pasaré a explicar brevemente qué se analiza en cada una, procedimientos seguidos y los papeles de trabajo utilizados.

---

<sup>17</sup> AUREN Auditores (2005): Manual para asistentes de auditoría.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

## I. CONFIRMACIONES EXERNAS (CIRCULARIZACIÓN)

El proceso de confirmaciones externas o también conocido como la “circularización” está regulado en la NIA-ES 505.

El **objetivo** de dicha prueba es obtener evidencia de auditoría relevante y fiable del saldo, las posiciones o el volumen de operaciones que la Sociedad mantiene con un tercero.

El **procedimiento de las confirmaciones externas** varía en función del área que se esté analizando, ya que si se trata de un activo, como por ejemplo son los clientes la prueba se prepara de diferente forma a si se trata de un pasivo como pueden ser proveedores.

La razón de esto es porque el riesgo que existe en una partida de pasivo es que la Sociedad esté omitiendo pasivos en sus estados financieros y por lo tanto el auditor no puede partir del importe que aparece en balance ya que puede ser que exista más saldo y que esté omitido; por el contrario, para las partidas de activo, sí que podemos partimos del saldo que aparece ya que el riesgo es que la sociedad registre más derechos de cobro de los que realmente tiene, por lo tanto, el auditor sí que puede partir de dicho para analizarlo.

Las partidas de las que se solita confirmación externa son: clientes, proveedores, partes vinculadas, bancos, asesores legales y aseguradoras. Estas son las más comunes y son las que he trabajado durante mis prácticas.

Las etapas del proceso de confirmación para clientes, proveedores y partes vinculadas son las siguientes:

- a) Planificación preliminar
- b) Selección de las cuentas que requieren confirmación
- c) Control de las cuentas circularizadas
- d) Preparación y control de las solicitudes de confirmación
- e) Investigación de las diferencias reportadas en las respuestas de confirmación
- f) Realización de procedimientos alternativos

Para bancos, asesores legales y aseguradores el proceso es diferente ya que en este caso no se realiza una selección, sino que se solicita al cliente la lista completa de los diferentes terceros con los que trabaja. El auditor tiene firmada en la Carta de

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

Manifestaciones que la sociedad le va a facilitar toda la documentación y que no va a omitir ningún tipo de información. Por eso, el paso b) Selección de las cuentas, para estos terceros no aplica; el resto es el mismo procedimiento.

De las etapas anteriormente mencionadas, en mis prácticas, sólo me encargué del Control de las cuentas circularizadas, Preparación y control de las solicitudes de información e Investigación de las diferencias reportadas.

## Confirmaciones Externas: Clientes

Tal y como hemos comentado anteriormente el riesgo que se busca cubrir es que la sociedad haya registra más derechos de cobro de los que realmente existen.

Una vez extraída toda la información de clientes a 31.12.2016 del sumas y saldos se realiza una selección en base a los importes más significantes (en base a la materialidad de ajuste) y al movimiento acaecido durante todo el ejercicio.

Una vez con la lista de clientes seleccionada, se le envía al cliente para que sea él quien prepare las cartas que posteriormente prepararemos y enviaremos desde el despacho.

Al cliente se le solicita en base al modelo de carta que le enviamos (*Ver Anexo I*) prepare con su logo, sello y firma para posteriormente enviarla al tercero. Se les requiere que nos faciliten dos copias ya que si transcurrido quince días desde el primer envío, no hemos recibido respuesta, se le enviará nuevamente la carta solicitante que, por favor, contesten a la información solicitada.

Una vez recibidas las cartas en el despacho, comprobaba que la sociedad había preparado correctamente las cartas para circularizar en cuanto a la selección, la información (que estuviera referida a 31.12.2016, que adjuntara el mayor del cliente), que estuviera firmada y sellada. Una vez realizado este control, procedía a documentarlo en el control de circularización de clientes (*Ver Anexo II*) en el cual indicaba sobre qué terceros se había preparado el envío y si había encontrado alguna incidencia.

Posteriormente, llevaba el envío a Correos para finalizar la primera fase.

Transcurridos quince días, se realizaba un control de las respuestas que habíamos recibido y de las que no hubiéramos obtenido respuesta se preparaba el segundo envío solicitando la misma información.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

A medida que íbamos recibiendo respuesta, yo iba actualizando el control y actualizando las respuestas indicando las coincidencias o diferencias encontradas.

Una vez terminado el periodo de respuestas, el siguiente paso es conciliar las diferencias que había encontrado para que mi jefe de equipo preparara una prueba alternativa para los terceros de los que no habíamos obtenido respuesta.

## Confirmaciones Externas: Proveedores

Tal y como hemos comentado anteriormente, la partida proveedores pertenece al pasivo y por tanto no podemos partir del saldo del balance para analizar dicha partida. El objetivo de la prueba es descubrir pasivos omitidos. Por lo tanto, el proceso de circularización es el mismo que para clientes, pero el modelo que se les envía a los proveedores va “ciega”, es decir, no se les informa del saldo y simplemente se les consulta para que el proveedor indique el saldo. (*Ver Anexo III*).

Una vez completado todo el proceso de envío y recepción de las respuestas, el siguiente paso es conciliar las diferencias surgidas y preparar alternativos para los terceros de los que no hemos recibido respuesta.

En el caso de las confirmaciones de Clientes y Proveedores, las diferencias más comunes que debía conciliar eran porque el tercero había registrado el pago o cobro en una fecha distinta a la que lo había hecho la Sociedad bien porque la transferencia la realizara al final de año y por tanto el tercero que la recibe la contabiliza en el ejercicio siguiente.

## Confirmaciones Externas: Bancos, Asesores Legales, Aseguradoras

De igual manera que para Clientes y Proveedores, se le requiere a la Sociedad que nos facilite una lista con los Bancos, Abogados y Aseguradoras con las que trabaja. Facilitamos a la Sociedad el modelo de carta para que nos la preparen (firmadas y selladas).

En el caso de las confirmaciones externas para bancos, adicionalmente, también se solicita al Banco de España que nos indiquen las posiciones de la sociedad (CIRBE)<sup>18</sup>. Esta información la obtiene el Banco de España debido a que las entidades financieras están obligadas a reportarle información sobre préstamos, créditos, avales, etc. Esta

---

<sup>18</sup> Banco de España (2013).

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

consulta se realiza como medida para confirmar todas las posiciones que la sociedad ha reportado al Banco de España y comprobar que cuadren con las respuestas recibidas. Esto es, confirmar que la sociedad nos ha facilitado la lista completa de entidades bancarias con las que trabaja.

Una vez realizado todo el proceso de circularización, en este caso, es obligatorio que los terceros contesten a los auditores.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

## II. INMOVILIZADO

En el área del inmovilizado **los riesgos** de auditoría serían los siguientes:

- i. Que los inmovilizados no estén contabilizados como gasto
- ii. La correcta amortización
- iii. Que los activos inmovilizados adquiridos o fabricados son propiedad de la empresa, que existen, están en buenas condiciones de uso y están valorados conforme al PGC.

Es decir, tenemos que obtener evidencia para garantizar que cumple la definición de activo y con los criterios de reconocimiento. Para ello, es necesario obtener evidencia de auditoría suficiente para confirmar que los saldos de los inmovilizados, las dotaciones a la amortización y los elementos totalmente amortizados son razonables.

Los **procedimientos de auditoría** que se pueden utilizar para confirmar los saldos son las pruebas globales de amortización, test de altas y bajas, evolutivos del inmovilizado, y la circularización a proveedores de inmovilizado, aunque ésta última prueba no es muy habitual ya que debería ser un importe muy significativo para que se le requiera la confirmación. Esta confirmación, la podemos obtener con el test de altas.

Una vez identificados los riesgos del área, se procede a realizar las pruebas sustantivas para verificar que el registro, valoración y existencias del inmovilizado es correcto conforme al PGC.

La primera prueba que realicé fue el “Ate del extracontable del inmovilizado con el sumas y saldos” para comprobar que los datos de contabilidad coinciden tanto en coste como en amortización (dotación y acumulada) con el fichero del inmovilizado.

Posteriormente, una vez cruzados dichos datos realizamos un “Recalculo global de amortización”. Esta prueba se realiza para comprobar que con los datos del coste, altas, bajas, traspasos y elementos totalmente amortizados aplicamos el porcentaje correspondiente de amortización según tablas y comparamos la dotación propuesta según Auren con la dotación que ha realizado la Sociedad. En el caso de que existan diferencias significativas superiores a la materialidad de ajuste, se procede a analizar la cuenta por separado.



# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

Por ejemplo, en el caso del Recalculo de la amortización (**Ver Anexo IV**), en este ejemplo que realicé, procedimos a recalcular la amortización por elemento teniendo en cuenta las altas del ejercicio y prorrateando los días de alta. Al finalizar el trabajo, observamos que la Sociedad había aplicado correctamente los porcentajes de amortización y que las diferencias que nos aparecían eran debidas a los elementos totalmente amortizados y a las altas, ya que encontramos que el último mes del ejercicio se dieron de alta elementos por importe significativos y por eso nos aparecían las diferencias. Se debe tener en cuenta que esta prueba es una prueba global y por tanto se consideran que las altas, bajas y traspasos se han producido a mitad de año y por esto pueden surgir diferencias.

Una vez analizadas las dotaciones del ejercicio, la siguiente prueba que realicé fue el “Evolutivo del inmovilizado”. Esta prueba consiste para verificar las altas, bajas y traspasos por elementos que se han producido en el ejercicio. Una vez extraída la información de contabilidad, se seleccionan las partidas más significativas y que superan la materialidad de ajuste, tanto en las altas como en las bajas y se procede a su análisis para comprobar que su tratamiento contable es el adecuado. (**Ver Anexo V**). Posteriormente, la prueba sustantiva que procede realizar es el “Test de Altas” y el “Test de Bajas”.

“Test de Altas” (**Ver Anexo VI**). Tal y como hemos comentado anteriormente, el objetivo de esta prueba es por medio de la selección o muestreo, se trata de verificar las siguientes afirmaciones: existencia, exactitud, autorización de la compra, integridad. Para ello solicitaremos a la Sociedad las facturas, el extracto bancario del pago, la inspección física del inmovilizado, entre otros para realizar el análisis del elemento. Debemos comprobar que sea un bien activable y que se haya realizado de forma correcta en cuanto a devengo. Revisaremos las facturas, el correcto pago y que el bien se encuentre en poder de la Sociedad. Una vez realizado el análisis concluiremos que las altas están correctamente registradas.

“Test de Bajas” (**Ver Anexo VII**). Un inmovilizado puede venderse o darse de baja. En cualquiera de los dos casos deberemos analizar si el importe por el que se ha dado de baja es el correcto, ya que se debe tener en cuenta la amortización acumulada. Por otro lado, en el caso de una venta, deberemos tener en cuenta el resultado de la operación que ha realizado la Sociedad, ya que se puede obtener un beneficio (contabilizado en la

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

#771) o una pérdida (contabilizado en la #661). En el caso objeto de estudio, resultó ser una venta y por tanto solicitamos a la Sociedad la factura de venta y comprobaremos que se ha dado de baja el inmovilizado en contabilidad y en fichero del inmovilizado. Por otro lado, comprobaremos si el posible resultado obtenido se ha registrado correctamente en la correspondiente cuenta contable.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

## III. IMPUESTOS

El **objetivo** de la auditoría del área de fiscal es obtener evidencia de que no existen riesgos significativos por incumplimiento de la normal fiscal que puedan originar pasivos significativos que afecten a la imagen fiel de los estados financieros.

Por tanto, el objetivo principal es verificar que los saldos con las Administraciones Públicas (tanto activo como pasivo) son correctos o razonables, están bien soportadas y no existe riesgo de que afloren posibles contingencias fiscales o pasivos fiscales omitidos.

Los **procedimientos de auditoría** que se llevan a cabo en el trabajo consiste en la circularización de los asesores fiscales y legales (explicado anteriormente en el punto 1) y la revisión del análisis del cuadro de bases y cuotas de los impuestos aplicables a la Sociedad que como mínimo serán el IVA, IRPF y Seguridad Social. Adicionalmente, también hemos cuadrado las retenciones de los arrendamientos y dividendos correspondientes a los modelos 115 y 123 o 216.

Empezaré explicando la prueba sustantiva del “*Cuadre de bases*”. Con esta prueba lo que tratamos es de cruzar las bases que la Sociedad ha declarado a la Agencia Tributaria por medio de los modelos presentados, tales como el IVA, IRPF, ARRENDAMIENTOS, etc, con la contabilidad.

Empezaremos con el cuadro de bases del IVA. Para ello, preparamos el siguiente papel de trabajo (prueba IVA) (*Ver Anexo VIII*).

Lo primero que deberemos hacer es solicitar a la Sociedad todas las cartas de pago del IVA y el resumen del modelo anual. Adicionalmente, le solicitaremos un justificante, el extracto bancario, de que dichas cartas de pago están pagadas.

Una vez la Sociedad nos ha proporcionado los modelos, procedemos a replicar los datos de las bases y las cuotas por meses y por tipo de base (tipo general, reducido, adquisiciones intracomunitarias, etc). Completado todos los datos, procedemos a vincular el total de las bases con la contabilidad para ver si cuadra.

Primero realizamos el cuadro del **IVA Repercutido** (ventas), para ello consideramos el saldo a 31.12.2016 del siguiente grupo de cuentas:

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

Por un lado sumaremos: #700 Ventas, #752 Ingresos por Arrendamientos, #778 Ingresos Extraordinarios;

Por otro lado, restaremos los #706 descuentos, #708 devoluciones y #709 rappels, ya que supone un menor IVA.

Otro “juego” de cuentas que debemos considerar son las facturas pendientes, las que estén pendientes de recibir, su importe se restará y las facturas pendientes de recibir correspondientes al ejercicio anterior se deberán sumar ya que ya las he recibido y por tanto he generado ese IVA.

En el cuadro también se puede incluir el importe de las bajas del inmovilizado del ejercicio.

El sumatorio total del cómputo de todas las cuentas anteriores se deberá comparar con el sumatorio total de las bases del IVA Repercutido. Si la diferencia resultante es inferior a la materialidad de ajuste, la prueba resultará satisfactoria; en caso de que el importe supere la materialidad de ajuste, se deberán conciliar las diferencias con la Sociedad.

A continuación, realizaremos el cuadro del **IVA Soportado**. El procedimiento es similar al anteriormente explicado pero en este caso comparamos cuentas de gasto ya que es el IVA generado por las compras.

De tal modo, que deberemos sumar el saldo a 31.12.2016 de las siguientes cuentas: #600 Compras, #62 Servicios Exteriores; y debemos restar los siguientes conceptos: #625 Primas de Seguros, #626 Servicios Bancarios (ya que ambos conceptos están exentos de IVA y por lo tanto no genera base), #606 Descuentos sobre compras, #608 Devoluciones y #609 Rappels.

De igual forma debemos realizar el “juego” de las facturas pendientes de emitir, restando las correspondientes al ejercicio del 2016 y sumando las correspondientes al ejercicio 2015.

Adicionalmente, si aplica, deberemos sumar las altas del inmovilizado realizadas durante el ejercicio.

Una vez realizado el sumatorio de todos los conceptos anteriormente mencionados, deberemos comparar dicho importe con el de las bases de los modelos.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

De igual forma que con el IVA Repercutido, si la diferencia resultante es inferior a la materialidad de ajuste, se finalizará la prueba de forma satisfactoria, en caso contrario se deberá conciliar la diferencia con la ayuda de la Sociedad.

La siguiente prueba que realizamos es la del “Cuadre de Cuotas”. Consiste en cruzar la última cuota del ejercicio con el saldo a 31.12.2016 ya que en las cuentas de la Hacienda Pública #47 sólo debería quedar pendiente de pago la última cuota de cada impuesto.

Finalmente, también se debe verificar que la Sociedad ha entregado en plazo y forma la información requerida por la Agencia tributaria ya que en caso de no ser así, le podría acarrear una sanción. Debemos comprobar que las presentaciones están validadas como máximo hasta el día 20 del mes posterior correspondiente a la declaración con excepción de enero que la Agencia Tributaria te permite hasta el día 30.

La siguiente prueba que he realizado durante mi prácticas es la del **Cuadre del IRPF**. En esta prueba verificaremos las bases, las cuotas, el plazo y su correcto pago. (*Ver Anexo IX*).

La cumplimentación del papel de trabajo es similar, se solicita a la Sociedad los modelos 111 junto con el resumen anual 190 y se traspasan las bases, las cuotas y el número de trabajadores.

Al comparar las bases declaradas en los modelos con las bases de la contabilidad deberemos considerar: #640 Sueldos y Salarios, #641 Indemnizaciones, en este caso deberemos verificar si están exentas del IRPF, ya que existen unos límites por el cual las indemnizaciones no deben tributar por IRPF y en tal caso no se deberían tener en cuenta para el cuadro. Otros conceptos que deberemos tener en cuentas son las Remuneraciones pendientes de pago #465 y los Anticipos #460, si los hubiera. Esto es porque dependerá de cada Sociedad y de la política de pago a sus trabajadores ya que en el caso de que pague a final de mes y tengan prorrateada las pagas extras, a 31.12.2016 no debería tener saldo la cuenta #465 y por tanto no se debería tener en cuenta para el cuadro.

Una vez obtenido el sumatorio de las bases a incluir según contabilidad, se compara con las bases según los modelos presentados a la Agencia Tributaria y si existen diferencias que superen la materialidad de ajuste se deberán conciliar con la ayuda de la Sociedad.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

Otro cuadro que realizamos es el cruce del modelo anual con el total de los modelos mensuales. En este caso, las diferencias más habituales que nos hemos encontrado corresponden a las dietas de trabajo que están exentas y en los modelos mensuales no se declaran y en el anual sí. Lo que debemos hacer es preguntar a la Sociedad a qué se debe esta diferencia y dejarla documentada en el papel de trabajo.

Para finalizar el análisis del IRPF, lo siguiente que debemos realizar es el cuadro de las cuotas. Para ello, cruzamos la cuota del diciembre (en este caso porque la Sociedad cierra a 31.12.2016) y la cuenta #4751 y debería de cuadrar ya que en esta cuenta sólo debería quedar pendiente de pago la última cuota del ejercicio.

La siguiente prueba que hemos realizado es el cuadro de las **Cuotas de la Seguridad Social**. Preparamos un papel de trabajo similar a los anteriores, traspasando las cuotas y el número de trabajadores. De igual forma también verificamos que se ha cumplido con la Agencia Tributaria en cuanto a fecha y pago. *(Ver Anexo X)*.

En este caso sólo cuadramos la última cuota con la contabilidad ya que al igual que en el resto de cuadro de cuotas, en esa cuenta #476 a 31.12.2016 sólo debería quedar pendiente como saldo el pago del último TC de la Sociedad.

Adicionalmente, me gustaría comentar brevemente el **Cuadre de los Arrendamientos** ya que he realizado bastantes durante mis prácticas. *(Ver Anexo XI)*.

En este caso, lo que verificamos son las bases y las cuotas. Por lo tanto, solicitamos a la Sociedad los modelos 115 y traspasamos los datos (bases y cuotas) al papel de trabajo. En este caso, debemos considerar la cuenta #621 Arrendamientos para cuadrar con todas las bases declaradas. Para las cuotas, realizamos la misma operación, sólo consideramos la última cuota de los modelos presentados y la atamos con la #47 para verificar que el saldo pendiente a 31.12.2016 corresponde con el último pago de los arrendamientos.

Una vez analizados todos los impuestos aplicables a la Sociedad y obtenidas las conclusiones pertinentes, podemos obtener evidencia del adecuado cumplimiento de la Sociedad con sus obligaciones con la Hacienda Pública y descartar posibles contingencias fiscales.

# Trabajo Fin de Máster

Sara Espada Calavia

## IV. PERSONAL

El **objetivo** del área de personal es asegurar y verificar que la Sociedad cumple con la legalidad y normativa aplicable a dicha área tales como la normativa laboral y que cumple con todas las obligaciones formales con la Agencia Tributaria y con la Tesorería General de la Seguridad Social. Se debe verificar que se están aplicando los procedimientos establecidos en la sociedad. Por otro lado, se debe verificar el convenio aplicable para comprobar que se están abonando los salarios, dietas, complementos, etc conforme al convenio.

El **riesgo** que existe en esta área es que puedan surgir contingencias derivadas de una incorrecta retención a los trabajadores en cuanto a IRPF o en cuanto a la Seguridad Social. Por otro lado, se debe verificar los contratos de trabajo para comprobar que están formalizados conforme a la ley.

Para ello, las pruebas sustantivas que realicé durante mis prácticas fueron las siguientes:

“Revisión Analítica” con esta prueba lo que observamos es la variación de las cuentas de gasto de personal (#640) y de la cuenta de gasto de seguridad social (#642). Comparamos el presente ejercicio con el ejercicio anterior y observamos la gráfica resultante. Posteriormente, le solicitamos a la Sociedad una explicación en el caso de que existan variaciones o picos importantes con respecto al ejercicio anterior.

Posteriormente, realizamos una prueba global de cálculo del salario. Con esta prueba global, lo que queremos verificar es que con los datos de incrementos salariales obtenidos según salario y con los datos de la plantilla media partiendo del salario de 2015 (cuenta 640) llegamos al gasto de personal en el que se ha incurrido este ejercicio. (**Ver Anexo XII**).

“Resumen del Convenio” debemos solicitar a la Sociedad el convenio aplicable a la Sociedad y debemos verificarlo. Posteriormente, los datos que debemos recoger del convenio son: territorio y ámbito de aplicación, duración, tablas salariales, complementos salariales, pagas extras y devengo de las mismas e indemnizaciones. La información recogida del convenio posteriormente la utilizaremos en varias pruebas como en la revisión analítica o en la revisión del muestreo de nóminas. (**Ver Anexo XIII**).

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

Posteriormente, a la Sociedad varias nóminas de trabajadores junto con su contrato seleccionadas por muestreo y e extracontable del mes seleccionados. Con toda esa información realizamos la “Revisión de Nóminas”.

Consiste en verificar que los conceptos de la nómina son conforme a la contabilidad y según convenio. Primero realizamos un recalcule del salario y documentamos que está conforme a convenio, indicando las subidas aplicables en su caso. Por otro lado, verificamos el porcentaje aplicado en la seguridad social en base al tipo de contrato del trabajador. Adicionalmente, verificamos la correcta inclusión del trabajador en el TC en cuanto a base y mes. Esto implica solicitar a la Sociedad el mes del TC2 solicitado y comprobar que la base de cotización es correcta y coinciden ambos importes, tanto en la nómina como en el TC2.

Una vez realizado el chequeo, lo dejamos documentado en la nómina referenciándolo y archivándolo en su carpeta correspondiente. Por otro lado, preparamos el siguiente papel de trabajo (*Extracontable nóminas*). (*Ver Anexo XIV*).

Una vez analizadas todas las pruebas sustantivas, podemos concluir sobre el área de personal e indicar si fuera necesario el correspondiente ajuste de auditoría o considerar que el área está libre de corrección inmaterial y no es necesario proponer ajuste.



# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

## V. SERVICIOS EXTERIORES

### Objetivo

El objetivo de la prueba es verificar que la Sociedad ha contabilizado e imputado correctamente los gastos conforme a su naturaleza. Es decir, que no haya contabilizado un gasto que correspondería con un alta de inmovilizado y viceversa.

### Riesgo

El riesgo consiste en que la Sociedad impute más gasto de lo que realmente es con el fin de pagar un menor impuesto o cualquier otra finalidad buscada.

La prueba sustantiva que realicé para analizar el área de Servicios Exteriores es la “*Revisión Analítica*”. Esta prueba consiste en analizar las variaciones que se han producido en las cuentas de gasto del grupo #62 con respecto al ejercicio anterior y realizar pruebas alternativas para justificar dichas variaciones.

La forma de analizar esta área consiste en seleccionar las variaciones superiores a la materialidad de ajuste. Una vez seleccionadas las partidas, deberemos valorar qué prueba de detalle serán las más adecuadas para obtener evidencia de auditoría suficiente de que cada epígrafe analizado está libre de incorrección material.

Por otro lado, la partida de Arrendamientos (#621), debemos de analizarla siempre ya que dicha información es obligatoria en la memoria (siempre que sea el formato individual). Por lo tanto, lo que debemos hacer es solicitar todos los contratos en vigor a la Sociedad, realizar un breve resumen con los datos más importantes como la cuota, la duración, plazos de renovación y las posibles actualizaciones. Posteriormente, cruzamos la cuota del contrato del arrendamiento con el saldo que aparece a 31.12.2016.

El papel de trabajo que preparé fue el siguiente: **(Ver Anexo XV)**

Tal y como hemos comentado anteriormente, la cuenta (#621) Arrendamientos, se debe analizar en profundidad ya que dicha información aparece en un apartado específico de la memoria y se debe informar; en mi caso, la Sociedad sólo tenía un contrato de renting por un vehículo cuya información era la siguiente: **(Ver Anexo XVI)**

En este caso concreto, otro epígrafe que tuve que analizar debido a su variación significativa es la de Reparaciones y Conservación (#622). En este caso, lo que hicimos

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

fue realizar una selección de las facturas más significativas y propusimos un vouching de facturas. En este caso en particular, puesto que el servicio que la Sociedad tenía contratado con el tercero estaba documentado en varios contratos, lo que solicitamos a la Sociedad es dicho contrato para verificar si se estaban cumpliendo las condiciones pactadas en dicho contrato. Puesto que se trataban de cuotas establecidas por contrato seleccionamos las últimas cuotas del ejercicio obteniendo una cobertura equivalente al 52% por un importe de 39.800 euros con respecto al total de la cuenta que asciende a 76.803 euros.

El procedimiento a seguir fue: solicitar a la Sociedad los contratos que existiera con dicho tercero junto con el justificante del pago. El papel de trabajo que preparé sería el siguiente: *(Ver Anexo XVII)*.

Por otro lado, me gustaría comentar el trabajo realizado en la cuenta (#627) Publicidad Corporativa. Como se puede observar en la revisión analítica, el gasto en esta cuenta se ha reducido en casi 20.000 euros. Analizamos el por qué dicha disminución. Para ello seleccionamos facturas significativas hasta alcanzar una cobertura razonable, en este caso obtenemos una cobertura del 81% equivalente a 68.700 euros con respecto del total de la cuenta analizada. En este caso, con la selección de dos facturas de diferentes proveedores fue suficiente para obtener dicha cobertura. De igual forma que en el caso de la cuenta (#622) Reparaciones y Conservación, solicitamos a la Sociedad dichas facturas, si existieran contratos que soportaran dichos servicios y el justificante del pago. Tal y como podemos observar, la factura C.000009826 correspondiente al tercero “Municipal Zaragoza Cultural, S.A.”, está soportado mediante un contrato de servicio en el cual se establece que el pago de dichos servicios recurrentes a lo largo del ejercicio se realizará a mitad de año y se abonará el importe completo. Por otro lado, verificamos la otra factura seleccionada que corresponde con un servicio puntual y no recurrente, por lo que a la fecha de vencimiento de la factura la Sociedad procede a realizar el pago de dicho servicio. Revisamos los justificantes bancarios para comprobar que dichos servicios se han pagado. *(Ver Anexo XVIII)*.

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

## VI. REVISIÓN DE HECHOS POSTERIORES

El **objetivo** de la revisión de los hechos posteriores es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría requieran un ajuste de los estados financieros.

Los **riesgos** con los que un auditor se puede encontrar son acontecimientos o circunstancias entre la fecha de cierre de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que estos hechos en caso de que llegaran al conocimiento del auditor hubieran provocado un cambio de opinión en dicho informe. Es decir, el auditor se debe asegurar que no existe ningún hecho posterior al cierre del ejercicio cuyo impacto fuera tal que provocara una modificación en la opinión de auditoría del informe.

En mi caso, durante las prácticas en Auren una de las pruebas sustantivas que realicé fue la revisión de actas. En este caso, el procedimiento fue solicitar a la Sociedad todas las actas que se hubieran convocado durante el ejercicio y hasta la fecha del informe. En este caso en particular, sólo se habían realizado dos convocatorias de actas y en el siguiente papel de trabajo pasé a resumir la información más relevante (*Ver Anexo XIX*).

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

## VII. REVISIÓN POSTERIOR DE PAGOS

La revisión posterior de pagos consiste en una prueba de Hechos Posterior. Como la los objetivos y riesgos de esta área la hemos explicado anteriormente, en esta parte me centraré en explicar prueba que realicé en mis prácticas en Auren. (*Ver Anexo XX*).

El objetivo de dicha prueba es verificar que los pagos se han realizado correctamente conforme a devengo. Por otro lado, lo que verificaremos será que el gasto que va asociado a dicho pago de igual manera esté contabilizado correctamente conforme a devengo.

La información la obtendremos de los extractos bancarios. Para ello, solicitamos a la Sociedad los extractos bancarios con los meses posteriores al cierre. Solicitaremos tantos meses como sea necesario para cubrirnos hasta la fecha del informe. En este caso, solicitamos información hasta marzo. Seleccionamos los pagos superiores a la materialidad de ajuste para verificar de forma individual de qué se tratan. Por otro lado, solicitaremos a la Sociedad el libro diario del ejercicio siguiente, en este caso el 2107, hasta el último día que tengan contabilizado.

En este caso en concreto, observamos que los importes que superaban la materialidad de ajuste se correspondían con el pago de impuestos, nóminas y varias remesas de transferencias. Pasamos a analizar por separado cada concepto con ayuda de la Sociedad.

En el caso de los impuestos, podemos cruzar dicho importe con los papeles de trabajo realizado en la revisión de los impuestos. En este caso, deberemos verificar que para el mes de enero, se deberán pagar los impuestos de diciembre ya que el pago de dichos conceptos se realiza los días 20 del mes siguiente. En este caso, comprobaremos que se han contabilizado en diciembre de 2016.

En el caso del pago de las nóminas, preguntamos a la Sociedad a qué fecha pagan las nóminas a sus trabajadores, dado que pagan a final de mes, este importe se debería corresponder con las nóminas de enero, tal y como sucede.

Por último, en el caso de la remesas de las transferencias, puesto que no podemos obtener información individualizada por medio del extracto bancario, solicitamos a la Sociedad que nos facilite un detalle de las remesas que ordena indicándonos qué

# Trabajo Fin de Máster

---

Sara Espada Calavia

facturas y a qué proveedores se les está pagando. Una vez, facilitada la información, analizamos las facturas y verificamos que se trate de un servicio cuyo devengo sea 2017 y esté contabilizada en dicho ejercicio. Revisamos todos los apuntes seleccionados y concluimos que no existe incidencia alguna.

Una vez analizada toda la información, extractos bancarios, diario de 2017 y los conceptos incluidos en las remesas podemos concluir como Satisfactoria dicha prueba.

## **VIII. REVISIÓN POSTERIOR DE GASTOS**

La Revisión Posterior de Gastos también es una prueba de revisión de Hechos Posteriores. Pasaremos a analizar la prueba sustantiva que realicé durante mis prácticas en Auren. (*Ver Anexo XXI*).

Con la revisión posterior de gastos lo que buscamos es verificar que los gastos que se han contabilizado como tal supongan un gasto y que se hayan contabilizado correctamente conforme a devengo. En este caso, a información lo obtendremos del libro de IVA Soportado.

El método de selección es el mismo, analizar los importes superiores a la materialidad de ajuste y solicitar a la Sociedad información sobre dichos gastos. En este caso, sólo encontramos dos gastos que superen la materialidad.

Después de analizar la factura 13172/170000003 y el contrato de servicios concluimos como satisfactoria la prueba ya que no encontramos ninguna incidencia ya que se corresponden con gastos devengados en 2017 y efectivamente están contabilizados en el mismo año.

## 7.- Reflexión Final

---

Una vez finalizadas las clases del Máster y las prácticas del mismo en Auren, puedo valorar mi experiencia como **muy satisfactoria** a nivel curricular y personal.

Participar en el programa de prácticas voluntarias del Máster me ha dado la posibilidad de profundizar en los conceptos que día a día iba aprendiendo en clase y me ha permitido darle un enfoque eminentemente práctico a dichos conceptos teóricos. Adicionalmente, durante el periodo de mis prácticas he podido ampliar dichos conocimientos gracias a las diferentes casuísticas que iba encontrando en el transcurso de las mismas y gracias a todo el equipo de profesionales con los que día a día trabajaba. Esto supone una ventaja ya que en clase por el tiempo que disponemos, es materialmente imposible que contemplemos todas las opciones y variaciones que nos podemos encontrar.

En mi caso, las prácticas en Auren Auditores, me ha permitido afianzar los conocimientos previos que poseía del campo de la auditoría, aprender nueva metodología de trabajo y lo más importante a mi parecer, aprender a “enfrentarme” a los clientes en cuanto a la solicitud de la información, la forma en la que solicitar dicha información y como exponer opiniones enfrentadas en cuanto a un procedimiento de trabajo o en referencia a la normativa contable.

Del período de mis prácticas me gustaría destacar la oportunidad que me dio mi tutora Mónica Fernández ya que al incorporarme me comentó si estaba interesada en participar en una auditoría completa. Durante mis prácticas he tenido la suerte de encargarme de varias áreas, tales como el inmovilizado, los impuestos, servicios exteriores, etc de un grupo de empresas. Una vez terminada dicha auditoría, pasé a colaborar con diferentes jefes de equipo lo que supuso empresas de sectores diferentes. Este es un punto muy importante, ya que cada una tenía unas características especiales y he podido aprender conceptos nuevos de cada una de ellas.

Por otro lado, he adquirido nuevas competencias en cuanto al trabajo en equipo, ya que en Auren Auditores he podido trabajar con diferentes jefes de equipo y diferentes asistentes.

Para terminar, me gustaría comentar que el hecho de que en el Máster tuviéramos a socios o gerentes de diferentes auditoras (tanto grandes como locales) como profesores me ha permitido preguntar cualquier duda adicional que me surgía en mis prácticas o a lo largo del estudio del Máster y ha supuesto un “pus” y un aliciente a asistir a las clases de auditoría ya que siempre se han enfocado de una forma práctica y en su gran mayoría han compartido con nosotros anécdotas y experiencias que han resultado de gran utilidad.

## 8.- Bibliografía

1. **AUREN Auditores (2005)**: Manual para asistentes de auditoría. Ed. Auren, Madrid.
2. **Banco de España (2013)**: Central de riesgos (CIRBE). Disponible en: [http://www.bde.es/clientebanca/es/areas/Central\\_de\\_riesg/](http://www.bde.es/clientebanca/es/areas/Central_de_riesg/)
3. **BOE (2015)**: Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
4. **Bustos Contell, Elisabeth y Labatut Serer, Gregorio (2016)**: Los nuevos informes de auditoría según la nueva Resolución del ICAC de 15 de julio de 2016. La Revista Contable, número 48, páginas 8-23.
5. **Ceamanos, Vicente (2017)**: Aceptación del encargo. Auditoría II. Material docente del Máster.
6. **ICAC (2013)**: NIA-ES. Disponibles en: <http://www.icac.meh.es/NIAS/ANEXO.PDF>
  - a. NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
  - b. NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
  - c. NIA-ES 220. Control de Calidad de la Auditoría de Estados Financieros.
  - d. NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
  - e. NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
  - f. NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.
  - g. NIA-ES 330. Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
  - h. NIA-ES 500. Evidencia de Auditoría.
  - i. NIA-ES 505. Confirmaciones Externas.
  - j. NIA-ES 580. Manifestaciones escritas.
7. **Labatut Serer, Gregorio (2017)**: *“Los nuevos informes de auditoría incorporar grandes cambio, ¿serán entendidos por los usuarios?”*  
Disponible en: <http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2017/04/los-nuevos-informes-de-auditoria.html>
8. **Romano Aparicio, Javier y Amador Fernández, Sotero (2013)**: Manual del Nuevo Plan General Contable. Ed. CEF.