



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Máster

Procedimientos de Auditoría

Autor

CRISTIAN AUSINA PEÑAS

Directores

D. Javier Castillo Eguizábal

D. Vicente Condor López

Facultad de Economía y empresa
2018

ÍNDICE

1.INTRODUCCIÓN.....	3
2.ABSTRACT.....	3
3.AUDITORÍA.....	4
3.1 Definición	4
3.2 Modalidades.....	4
3.3 Objetivos	5
3.4 Conceptos clave	6
3.5 Responsabilidad	7
4.NORMATIVA GENERAL DE APLICACIÓN	8
5.FASES	9
5.1 Planificación:.....	9
5.2 Ejecución.....	13
5.3 Informe de Auditoría	14
5.4 Novedades en el informe.....	16
5.5 Carta de encargo y aceptación	18
5.6 Carta de manifestaciones	19
7.PROCEDIMIENTOS	20
8.CORTE DE OPERACIONES	20
9.SUMARIAS	23
10. LABORAL	25
11.EXISTENCIAS.....	27
12. INMOVILIZADO	29
13. CIRCULARIZACIÓN O CONFIRMACIONES EXTERNAS.....	31
14. IMPUESTOS	34
15. MEMORIA	37
16. CONCLUSIONES.....	38
17. BIBLIOGRAFÍA	39

1.INTRODUCCIÓN

Este trabajo está basado en las prácticas de auditoría realizadas durante el máster en auditoría de la Universidad de Zaragoza.

El objetivo del trabajo es documentar parte del trabajo realizado y explicar el proceso de auditoría.

El trabajo está estructurado en dos bloques, en el primero se analizará la auditoría desde un punto de vista teórico, analizando las fuentes de regulación de la auditoría de cuentas en España, así como las diferentes fases en las que está estructurada.

Debido a los cambios en el informe de auditoría se dedicará un apartado al análisis de los cambios y efectos a la labor del auditor.

El segundo bloque se centra en los procedimientos de auditoría en las áreas de Clientes, Proveedores, Impuestos, Gastos de personal e Inmovilizado material. Se incluyen los papeles de trabajo para cada área, así como un análisis y explicación del procedimiento contenido y evidencia que proporcionan.

2.ABSTRACT

This final Project is based on my audit internship during the audit master in Universidad de Zaragoza.

The main goal of this project is to document part of the auditing procedures and explain the audit process.

This project is divided in two parts, the first one focus on the auditing process from a theoretical point of view, analyzing sources of audit regulation in Spain, and the phases of an auditing process.

Due to the recent changes on the audit report regulation, one part of the project will analyze the differences of the new report and the effect of those changes to the audit work.

The second part will focus on the auditing process of the Customers, Suppliers, Taxes, Personal expenses and the tangible assets. This section includes paper works of all those areas, an analysis and explanation of the procedure and the proofs that provides.

3.AUDITORÍA

3.1 Definición

En el marco normativo español encontramos definida la auditoría en la Ley de Auditoría de cuentas como: *“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 aquélla tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”*.¹

La ley de auditoría de cuentas da especial énfasis al incremento de valor que proporciona la opinión del auditor, aumentando la fiabilidad de la información financiera de la sociedad. *“La actividad de auditoría de cuentas se caracteriza por la relevancia pública que desempeña al prestar un servicio a la entidad revisada y afectar e interesar no sólo a ésta, sino también a los terceros que mantengan o puedan mantener relaciones con la misma”*.²

3.2 Modalidades

Existen dos modalidades de auditoría:

- I. **Auditoría de cuentas anuales.** *“Verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.”*³
- II. **Auditoría de otros estados financieros.** *“Verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para su elaboración.”*⁴

¹ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

² Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

³ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

⁴ Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

3.3 Objetivos

En España, los objetivos de la auditoría de estados financieros están recogidos en la NIA-ES 200. “El objetivo de la auditoría es la mejora del grado de confianza de los estados financieros. Esto se consigue a través de la opinión del auditor acerca de cómo han sido preparados los estados financieros, en todos los aspectos materiales, de acuerdo al marco de información financiera aplicable. En el caso de la mayoría de marcos de información financiera, la opinión de si los estados financieros han sido presentados justamente, en todos los aspectos materiales, y si proporcionan la imagen fiel.”⁵

Objetivos globales:

- ◆ Aumentar el grado de confianza de los estados financieros.
- ◆ Que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.
- ◆ Expresar una opinión técnica de las cuentas anuales en los aspectos significativos, sobre si éstas muestran la imagen fiel.

⁵ NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría.

3.4 Conceptos clave

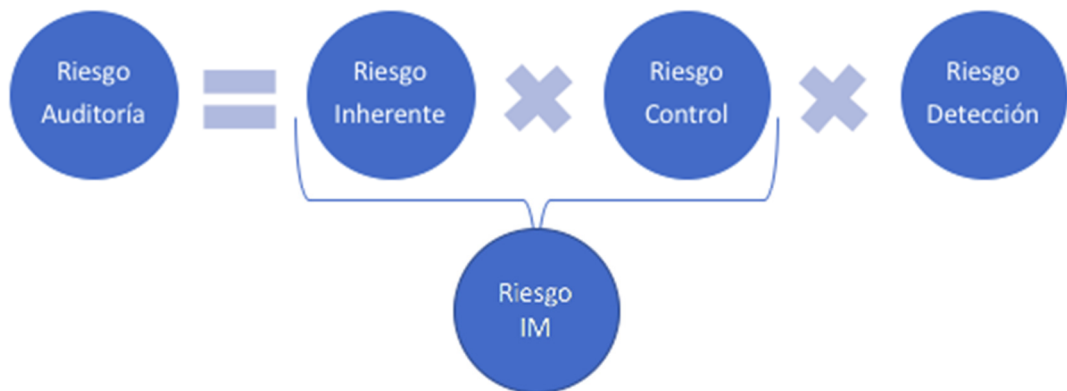
- ♦ **Riesgo auditoría**, riesgo que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada.

El riesgo de auditoría está compuesto, por el riesgo de incorrección material y por el riesgo de detección.

El riesgo de incorrección material, es el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría, está formado por el riesgo inherente y el riesgo de control:

- El riesgo inherente, viene dado por la actividad económica de la empresa, los sistemas de control interno, la gerencia y el capital humano de la sociedad.
- El riesgo de control, se trata del riesgo de que los errores no sean corregidos por los sistemas de control interno de la sociedad.

El riesgo de detección, bajo el control del auditor, consiste en el riesgo de que los procedimientos de auditoría aplicados, no detecten de la existencia de errores materiales de forma individual o agregada.



- ♦ **Escepticismo profesional**, actitud que incluye una mente inquisitiva y una dedicación de especial atención a circunstancias indicativas de posibles incorrecciones, debidas a fraude o error, efectuando una valoración crítica de la evidencia de auditoría.

- ◆ **Juicio profesional**, uso de conocimientos técnicos y experiencia para resolver circunstancias complejas y que pueden generar distintos puntos de vista. El juicio profesional se usa entre otras para:
 - Cálculo de estimaciones y provisiones.
 - Selección de tratamiento contable.

3.5 Responsabilidad

La responsabilidad del auditor de cuentas queda recogida en la Ley de Auditoría de cuentas, en el artículo 26 Responsabilidad civil, en el que se establece que, “Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil”.⁸

Además, el mismo artículo, en su apartado segundo limita la responsabilidad de los auditores, “La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma proporcional y directa a los daños y perjuicios económicos que pudieran causar por su actuación profesional tanto a la entidad auditada como a un tercero”.⁹

El auditor no es responsable de la detección de la totalidad de errores, sino de la correcta planificación y ejecución del encargo de auditoría de conformidad con las NIA-ES.

“Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente”¹⁰

8 Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

9 Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

10 NIA-ES 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

4. NORMATIVA GENERAL DE APLICACIÓN

La auditoría de cuentas se encuentra regulada en la “Ley 22/2015, de 20 de julio, Ley de Auditoría de Cuentas”, tiene por objeto regular la actividad de auditoría de cuentas y establecer las condiciones y requisitos necesarios para su ejercicio, es de aplicación tanto en auditorías obligatorias como voluntarias.

Normativa reguladora de la auditoría, en el caso español, las **NIAS-ES**, Normas de Auditoría Internacionales emitidas por la IAASB (International Auditing and Assurance Standards Boards), de la IFAC (International Federation of Accountants), adoptadas por la Unión Europea y traducidas y adoptadas particularmente por los estados miembros, entraron en vigor el 14 de octubre de 2013.

Las NIAS-ES contienen principios y procedimientos básicos y esenciales para la labor del auditor, como la información imprescindible que debe aparecer en el informe de auditoría.

Existe además de la regulación mencionada, regulación de especial relevancia para el auditor:

- ◆ Ley de Sociedades de capital
- ◆ Ley Concursal
- ◆ Ley modificaciones estructurales
- ◆ Reglamento registro mercantil
- ◆ Plan General Contable y sus desarrollos
- ◆ NIIF Normativa Internacional de Información Financiera
- ◆ Código de Comercio

5. FASES



5.1 PLANIFICACIÓN:

La función de esta fase es determinar la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución del trabajo de auditoría, para lo cual, es clave que el auditor logre entender en profundidad la compañía y el entorno en el que opera, factores clave para evaluar el riesgo de errores en los estados financieros. Un entendimiento de la compañía y su entorno, entre otras ventajas nos ayudara a:

- Evaluar políticas contables de la Sociedad.
- Diseñar eficientemente las pruebas de auditoría.
- Aportar mayor valor a través del conocimiento del negocio.

En la fase de planificación, es conveniente realizar una revisión analítica preliminar, para comprender mejor el desempeño de la sociedad en el último ejercicio, además, nos puede ayudar a detectar variaciones inusuales fruto de cambios en políticas contables o debido a la propia actividad de la empresa.

En esta fase debemos analizar la evolución de distintas ratios a lo largo del tiempo, aprovechar las reuniones con la dirección y personal de la sociedad para preguntar acerca de los hechos que nos han generado dudas sobre la evolución de la empresa, así como la evolución de magnitudes de la sociedad que nos puedan haber llamado la atención, como incrementos o reducciones elevadas en los márgenes o en la cifra de negocios.

Revisión analítica

Una parte significativa de la evaluación de riesgos durante la planificación se lleva a cabo a través de la revisión analítica preliminar.

La revisión analítica preliminar ayuda al auditor a obtener un entendimiento general de los estados financieros, así como la evolución de los mismos. Conceptos clave para determinar la cifra de importancia relativa, al conocer mejor las características de la sociedad.

El principal objetivo de la revisión analítica es analizar la evolución de la sociedad a través de los estados financieros. Una evolución continua generalmente aporta mayor tranquilidad al auditor, dependiendo de distintos factores, entre ellos, el entorno, el mercado o la situación financiera de la sociedad, sin perjuicio del escepticismo profesional.

La revisión analítica preliminar se puede dividir en tres pasos.

- I. **Obtención de la información** financiera y no financiera.
- II. **Comparación** de la información.
- III. **Análisis** de los resultados.

- **Materialidad**

La materialidad o importancia relativa puede ser definida como la cifra, a partir de la cual las incorrecciones u omisiones de información financiera, de manera individual o agregada, hubieran podido influenciar en la percepción de la sociedad por parte de los usuarios de la información financiera.

No existe una única cifra de materialidad, en caso de ser considerado necesario por el auditor, ciertas áreas de los EEFF pueden tener una cifra de materialidad específica inferior a la materialidad general.

Ciertos errores inferiores a la cifra o cifras de materialidad pueden ser materiales atendiendo a las circunstancias de dichos errores. Como ejemplo, errores no materiales que incrementen la cifra de ventas o resultado y supongan un incremento salarial fruto de la política de incentivos de la sociedad.

- **Cálculo de la Materialidad**

El cálculo de la materialidad viene determinado por el juicio profesional del auditor, y se obtiene de la multiplicación de una magnitud base por un porcentaje. La magnitud es determinada por el auditor, en función de la situación económica y financiera de la sociedad, y basándose a su experiencia y juicio profesional.

Posteriormente, dependiendo de las características de la sociedad elegirá un porcentaje a aplicar.

A modo de guía orientativa el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España público a nivel orientativo los siguientes tramos a aplicar en función de la magnitud seleccionada.

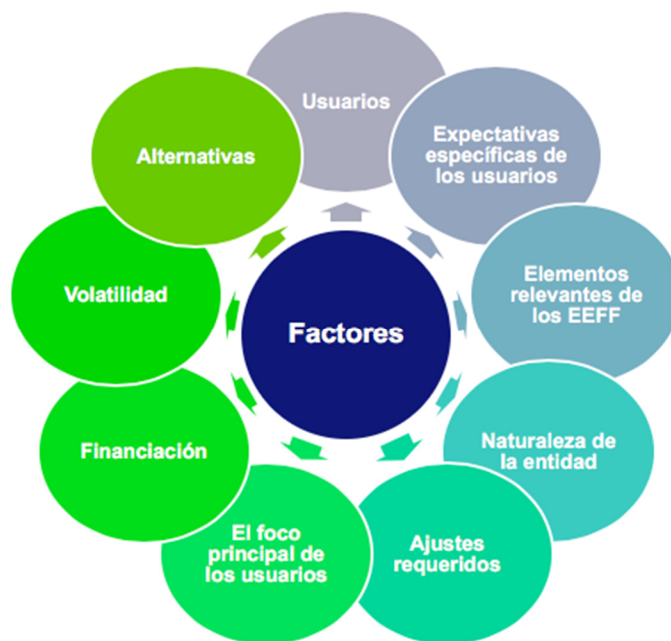
SITUACIÓN	MAGNITUD BASE	TRAMO
Empresa con beneficios normales:	Resultado antes de impuestos de las operaciones continuadas.	5-10%
Empresa con pérdidas o rentabilidad baja:	El más representativo: I. Importe neto cifra de negocios. II. Total Activos. III. Patrimonio Neto.	0,5 -3% 0,5 -3% 2 -5 %
Empresa en desarrollo:	El más representativo: I. Importe neto cifra de negocios. II. Total Activos III. Patrimonio Neto	0,5 -3% 0,5 -3% 2 -5 %
Entidad sin fines lucrativos:	El más representativo: I. Ingresos Ordinarios II. Total Gastos III. Total Activos IV. Patrimonio Neto	0,5 -3% 0,5 -3% 0,5 -3% 2 -5 %

Fuente: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España

Entre los distintos aspectos que influyen en la determinación del tramo a aplicar encontramos:

- Concentración de los accionistas: Mayor concentración y pocos cambios en los usuarios externos de la información, generalmente supondrá ubicarnos más cerca del tramo superior.
- Deuda: Una deuda moderada o limitada, supondrá generalmente ubicarnos más cerca del tramo superior.
- Entorno en el que opera la sociedad: Un negocio sostenible, nos acercara al tramo superior de la materialidad.

El siguiente gráfico muestra distintos de los posibles aspectos a considerar de cara a la elección del tramo a aplicar para el cálculo de la materialidad.



- **Plan de auditoría**

Para la elaboración del plan de auditoría se debe tener en cuenta los riesgos específicos identificados previamente, así como los controles establecidos para obtener seguridad razonable acerca de los controles de la empresa. Más adelante se explicará de forma más detallada las pruebas sustantivas, pero es en esta fase cuando se debe especificar la naturaleza y amplitud de dichas pruebas. Nuestra evaluación previa del riesgo, y la decisión de confiar o no en los controles determinara la naturaleza y amplitud de las pruebas sustantivas.

El plan de auditoría debe contener la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados para valorar el riesgo de la sociedad.

La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría planificados relativos a las afirmaciones, así como otros procedimientos para el desarrollo conforme a las NIAS-ES, el programa de trabajo y las modificaciones al plan de auditoría.

El plan de auditoría ha de quedar debidamente documentado, con la finalidad de que todos los miembros del equipo que participan en la auditoría de cuentas anuales puedan conocer las tareas a desarrollar en las áreas trabajadas.

5.2 EJECUCIÓN

Esta es la fase donde se realizan las distintas pruebas y análisis de los estados financieros, para determinar su razonabilidad, y en caso contrario proponer ajustes.

Existen los siguientes tipos de pruebas:

- ◆ **Pruebas de control**, se analiza la eficacia del control interno de la sociedad. Buscan proporcionar un nivel de confianza y certeza respecto a la eficacia de los medios de control de la sociedad.
- ◆ **Pruebas Sustantivas**, “Las pruebas sustantivas tienen como objeto obtener evidencia de auditoría relacionada con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada”¹⁷.

¹⁷ Normas Técnicas, apartado 2.5.21

El auditor deberá obtener evidencia mediante pruebas sustantivas de la existencia de activos, las transacciones registradas tuvieron lugar, no existen pasivos no registrados y han sido correctamente valorados. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al período y las transacciones, se presentan de acuerdo al marco conceptual y a los principios y normas contables generalmente aceptados.

5.3 INFORME DE AUDITORÍA

Documento elaborado por el auditor externo donde se expresa la opinión sobre los estados financieros de la sociedad.

Existen los siguientes tipos de opinión:

Opinión no modificada, limpia o sin salvedades, las cuentas anuales no contienen incorrecciones materiales, no existen limitaciones al alcance del auditor. Las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de acuerdo al marco normativo de aplicación. “Los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”¹⁸

Opinión modificada:

- I. **Opinión con salvedades**, se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, las cuentas anuales contienen incorrecciones materiales, pero no generalizadas, o bien, no se puede obtener evidencia de auditoría para basar la opinión, pero los posibles efectos podrían ser materiales, pero no generalizados.
- II. **Opinión desfavorable o adversa**, las cuentas anuales en su conjunto no reflejan la imagen fiel de acuerdo al marco normativo de aplicación. Obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor concluye que las incorrecciones son materiales y generalizadas en los estados financieros.

¹⁸ NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

- III. **Opinión denegada o abstención 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.”¹⁹

La NIA 701 se refiere a las cuestiones clave en el informe de auditoría. Se considera cuestión clave, los aspectos de mayor significatividad, por lo que el juicio del auditor es de vital importancia para la determinación de las mismas.

Dichas cuestiones no han supuesto la expresión de opinión separada acerca de estas cuestiones, además la NIA 701 destaca que: *“Las cuestiones clave de la auditoría no suplen la expresión de una opinión modificada”*²⁰

Este aspecto es una de las novedades del nuevo informe de auditoría, dicha NIA fue publicada el 23 de diciembre de 2016. En el caso español, encontramos dos casuísticas distintas:

- **AMRA:** Entidades no consideradas de interés público.
- **Cuestión clave:** Entidades de interés público.

En España se consideran entidades de Interés Público “aquellas entidades/empresas que por su actividad, tamaño o efecto en la economía del país deben estar sometidas a una normativa y supervisión específica.”²¹

A efectos de la auditoría de cuentas, se considerarán entidades de interés público:

- I. Entidades de crédito, aseguradoras, fundaciones bancarias, entidades de pago y entidades de dinero electrónico.
- II. Entidades de servicios de inversión, que a fecha de cierre durante dos ejercicios tengan mínimo 5.000 clientes.
- III. Fondos de pensiones con mínimo 10.000 participantes y las sociedades gestoras de los mismos.

¹⁹ NIA-ES 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente

²⁰ NIA-ES 701 Comunicación de las cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

²¹ Instituto de Consejeros-Administradores (2016) Entidades de Interés Público en España, Funciones mínimas obligatorias de la Comisión de Auditoría

- IV. Entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre, sea superior a 2.000 millones de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.
- V. Grupos de sociedades donde la dominante sea considerada de interés público.

La NIA 706, trata los párrafos de énfasis y otras cuestiones. Estos párrafos se tratan de comunicaciones adicionales, donde el auditor busca llamar la atención de ciertos aspectos de especial relevancia y que facilitan la comprensión de los estados financieros del cliente. La principal diferencia entre el párrafo de énfasis y el párrafo de otras cuestiones, es que mientras en el primero, la cuestión esta bien presentada en los estados financieros, pero requiere de más información para una mejor comprensión, el párrafo de otras cuestiones trata sobre aspectos no revelados en los estados financieros pero relevantes a juicio del auditor.

5.4 NOVEDADES EN EL INFORME

La finalidad del nuevo informe, es dotar al informe de auditoría de mayor transparencia y añadir información relevante. El nuevo informe se trata de un cambio a nivel internacional, pese a que la adopción puede variar. En el caso español, por ejemplo, encontramos las cuestiones claves de auditoría para entidades que no son de interés público.

En España el nuevo informe de auditoría resulta de aplicación obligatoria para aquellos trabajos de cuentas anuales de ejercicios que se inicien a partir del 17 de junio de 2016. Los usuarios de la información financiera pedían un cambio de enfoque para dotar el informe de más información para ayudar a la toma de decisiones. Como resultado, se ha publicado normativa (NIA 701), las auditorías bajo normativa NIA deberán describir en el informe las cuestiones clave de auditoría y el trabajo realizado en relación a dichas cuestiones.

Se ha modificado el orden de presentación de los párrafos, la opinión pasa al primer lugar seguida de la sección “Bases de la Opinión”.

Se añade un enfoque adicional respecto al negocio en marcha, “El auditor tiene la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y concluir sobre, la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.”²²

Se incrementa la descripción de responsabilidad de los auditores y del gobierno de la entidad, además, se incorpora una manifestación expresa de independencia.

Para entidades de interés público, se añade más información, como la fecha de designación del auditor, el período de contratación ininterrumpida y información de servicios que el auditor hubiera prestado a la entidad auditada o a empresas contraladas por el mismo y no se informara en estados financieros.

Se incluye un apartado en el informe de auditoría para la descripción de riesgos más significativos de existencia de incorrección material y la respuesta de los auditores, aquellas cuestiones que a juicio del auditor exigen mayor atención y las pruebas realizadas en dichas áreas para mitigar estos riesgos.

5.4.1 Objetivos

El cambio de enfoque del nuevo informe de auditoría tiene como objetivo mejorar y aumentar la información del Informe de Auditoría, aumentando el valor comunicativo del mismo, con la finalidad que los usuarios de la información financiera de la sociedad aprovechen mejor el conocimiento adquirido por los auditores. Dichos cambios aparecen regulados en la NIA 701, “Comunicación de cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente”.

En las sociedades consideradas de interés público se deben describir las cuestiones claves de auditoría, para el resto de sociedades en el caso español, aspectos más relevantes de auditoría.

²² Deloitte (2016) Nuevo informe de auditor independiente, Norma Internacional de Auditoría.

“Para reforzar la calidad del informe mediante el incremento de la competencia y la independencia del auditor tras un período en el que la fiabilidad de este ha estado muy cuestionada. Los cambios, de haber alcanzado su finalidad, deberían favorecer un aumento del contenido informativo de un informe.”²³

Si una salvedad tiene un efecto negativo en la cotización de una sociedad, los hechos más relevantes de auditoría y cuestiones clave pueden, dependiendo de la significatividad de la misma tener un efecto similar.

Principales características de las cuestiones claves de auditoría:

- ◆ Basada en hechos.
- ◆ Concisa y comprensible para un amplio público.

Contiene un nivel de detalle suficiente para comprender el alcance de la cuestión.

5.5 CARTA DE ENCARGO Y ACEPTACIÓN

La responsabilidad del auditor al acordar los términos del encargo de auditoría esta recogida en la NIA-ES 210, “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”.

Como aspectos clave en esta fase encontramos, verificar que la dirección usa un marco de información financiera adecuado y que entiende su responsabilidad de formular las cuentas anuales. Además, no se puede aceptar el encargo, si existe una limitación al alcance en el momento de aceptación que le obligaría a denegar opinión.

El contenido mínimo de la carta de encargo contiene, el objetivo y alcance de la auditoría de cuentas anuales. La responsabilidad de la dirección y de los auditores, así como el marco de información financiera de aplicación. Estructura y contenido del informe, e información a proporcionar por parte de la sociedad, así como acceso a personas de la entidad, registros documentales u otro material.

²³ Martínez-Blasco, Garcia-Blandon, and Vivas-Crisol, L. 2016

5.6 CARTA DE MANIFESTACIONES

La NIA 580 trata la responsabilidad del auditor de obtener manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. Las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, pero por sí solas no suficiente y adecuada. El auditor solicitará que, en la carta de manifestaciones escritas, la dirección o los órganos de gobierno hayan cumplido sus responsabilidades en la preparación de los estados financieros y han proporcionado al auditor toda la información y acceso pertinentes, todas las transacciones han sido reflejadas en los estados financieros y tengan las responsabilidades descritas en el contrato de auditoría.

Además, la fecha de las manifestaciones será tan próxima (pero no posterior) como sea posible de la fecha del informe de auditoría. Ha de ser firmada al menos por algún miembro del consejo de administración de la entidad con competencia para ello.

7.PROCEDIMIENTOS

En este segundo bloque del Trabajo de Fin de Máster, me centrare en desarrollar las tareas realizadas durante mi estancia en prácticas. En esta parte, se analizará el proceso realizado para la elaboración de los papeles de trabajo, así como el objetivo de los mismo y las evidencias que se obtienen.

8.CORTE DE OPERACIONES

El corte de operaciones se puede definir como los métodos de trabajo empleados para asegurarnos que las operaciones realizadas por la sociedad se han reflejado en los estados financieros del ejercicio que corresponde.

El corte de operaciones afecta a una gran cantidad de partidas, pero por relevancia y naturaleza, nos centraremos en dos áreas, compras y ventas.

En mi experiencia en las prácticas, he participado activamente en el corte de operaciones de las áreas de Compras y Ventas, Gastos y dentro de dicha partida he visto el área de seguros.

Dentro del corte de operaciones de compras y ventas conviene destacar el papel de los **Incoterms** (International Commercial Terms), o términos internacionales de comercio, normas de aceptación voluntaria por las dos partes acerca de las condiciones de entrega. Su función principal es asignar los costes de las transacciones y delimitar las responsabilidades de comprador y vendedor. Por ejemplo, en el caso de una venta, se puede considerar venta cuando se transfieren los riesgos y beneficios del producto, esto puede ser, cuando sale del almacén o cuando se produce la recepción del producto, dependiendo de los incoterms pactados entre las sociedades, estas diferencias de condiciones producen diferencias temporales más elevadas cuando tratamos operaciones internacionales.

- ◆ **Compras y Ventas**, el objetivo de esta prueba, es verificar la correcta imputación de compras y ventas al ejercicio correspondiente.

Las modificaciones en estas partidas tienen efecto directo en el resultado, es por eso, que, en dicha área, la detección de esta clase de errores susceptible de salvedad, incluso cuando la modificación en la cifra no sea material. A modo de ejemplo, un incremento del resultado contable puede suponer un incremento de los costes laborales debido a las primas por objetivos, no siendo material el error en el resultado, lo podría ser el resultado (incremento de salarios) de esta aplicación errónea de la normativa contable.

En mi experiencia en las prácticas, para dicha área, se analizan las compras y ventas de la última quincena antes del cierre del ejercicio y la primera quincena del siguiente ejercicio. En este caso, para dichas operaciones tenemos que obtener la fecha de contabilidad y la fecha de entrada o salida, dicha fecha la obtenemos con el albarán. En este momento cabe destacar el papel de los incoterms, en especial para operaciones internacionales, los debemos analizar, para cerciorarnos de las condiciones pactadas y de cuando se produce el traspaso de los beneficios y riesgos potenciales asociados al bien en cuestión. Otro aspecto a considerar es la fecha de inventario físico, se debe verificar la correlación entre la fecha de salida del stock y la de contabilización.

En caso de realizar el inventario físico en una fecha distinta a la del cierre del ejercicio, tenemos que tener en cuenta las operaciones realizadas entre la fecha de inventario físico y el cierre del ejercicio.

El **Anexo 1** es un modelo de papel de trabajo de corte de operaciones del área de ventas.

- ◆ **Gastos**, en este papel de trabajo queremos verificar que los gastos se han asignado al ejercicio que corresponde por el importe correspondiente y que se cumplen las condiciones para ser considerado gasto. Dentro de dicho trabajo, la mayor parte de errores proviene de la no periodificación del gasto. Ciertos contratos de suministro, mantenimiento o prestaciones de servicios, por su propia naturaleza o periodicidad se desarrollan en más de un ejercicio económico. Un ejemplo muy común, son las primas de seguro.

Para dichos casos, es conveniente revisar facturas iniciales y finales del ejercicio auditado.

Muchas sociedades, contabilizan la totalidad del gasto en la fecha de recepción de factura, por lo que en especial, si es nuestro primer año de auditoría, hay cambios de personal o en ejercicios anteriores ya se ha producido errores similares, esta área es especialmente susceptible de errores. El [Anexo 2](#), es una hoja de trabajo del área de gastos, tiene un enfoque de corte de operaciones y verificación de que los conceptos imputados correspondan con la definición de gasto. En este caso, como la sociedad en ejercicios anteriores no ha periodificado correctamente, se ha seleccionado facturas próximas al inicio y final del ejercicio. En cuanto a la clasificación de los importes como gasto y activo conviene comprender la naturaleza de la operación, en este sentido la factura nos facilita generalmente suficiente información, en caso de no ser así, y tener dudas lo comentaríamos con el gobierno de la entidad.

- ◆ **Seguros**, las primas de seguro generalmente tienen una periodicidad anual o semestral, por lo que en la mayoría de los casos no se deben imputar a un único ejercicio económico. Además, debemos analizar la razonabilidad de las mismas, comprobando si la cobertura es suficiente, para ello analizamos los importes cubiertos por las pólizas de seguro y los comparamos al valor de reposición.

La contabilidad no dispone del valor de reposición, por lo que usaremos el valor neto contable, en caso de considerar este poco representativo, el auditor puede solicitar la valoración de expertos independientes del valor de reposición de los elementos en cuestión.

Otro aspecto a considerar es la situación económica de la sociedad, en una sociedad con altos niveles de endeudamiento, las entidades bancarias pueden llegar a pedir la contratación de seguros como condición para la obtención de financiación adicional.

En mi experiencia, la mayoría de las empresas contabilizan la totalidad del importe en la cuenta prima de seguros, sin considerar que una parte puede corresponder a gastos anticipados. Es por eso, que, en dicha área, a parte de verificar el pago de los seguros, se verifica las fechas a las que corresponde la póliza, y en caso de que afecte a más de un período se propone un ajuste por periodificación.

9.SUMARIAS

Las cédulas sumarias contienen un primer análisis de las partidas de balance y pérdidas y ganancias. Dicha hoja de trabajo, contiene a un nivel de detalle de 3 dígitos los saldos a fecha de cierre del ejercicio a auditar, así como los del ejercicio anterior, y las variaciones en términos absolutos y porcentuales.

Se realiza una por área, para optimizar el análisis, en mi experiencia en las prácticas realizadas, para elaborar la hoja principal de la cédula sumaria, usando como base el balance de sumas y saldos trabajado previamente por los auditores, se agrupan las cuentas en epígrafes de tres dígitos, y a partir de aquí, se realiza una sumaria por área.

Una vez elaborada y verificada la hoja principal, podemos empezar a realizar una revisión analítica desde el balance de sumas y saldos, que partidas han aumentado/disminuido más en términos absolutos y/o porcentuales, que hecho explica dichos cambios, así como relaciones lógicas, si la sociedad ha incrementado mucho su activo, lo lógico será que la cifra de amortización siga una tendencia similar. En el apartado de Ingresos y Gastos, deberemos analizar como han aumentado las ventas, que productos o áreas de la sociedad han experimentado un mayor incremento y como la evolución de las ventas ha afectado al margen y finalmente al resultado.

El **Anexo III**, es un balance de sumas y saldos, con un cálculo de variaciones en términos absolutos y porcentuales respecto al ejercicio anterior.

El siguiente paso, es elaborar las sumarias, estas cédulas incluyen un análisis y comprobación del desglose del saldo. Se realiza una hoja de análisis por área para verificar como se compone el saldo de las cuentas a tres dígitos, detallando operaciones, movimientos y explicando las pruebas realizadas y las observaciones obtenidas.

Es importante verificar la no omisión de saldos, para ello además de comprobar el origen y correcta clasificación de las adiciones, como la correcta valoración de las bajas y la uniformidad en el criterio de amortización, debemos cruzar los valores con los importes del balance de situación previamente trabajado.

El **Anexo IV**, es una cédula sumaria de activo, concretamente del grupo 20, Inmovilizado Intangible. He seleccionado esta cédula analítica en concreto, ya que permite de una manera muy rápida ver que operaciones ha realizado la sociedad en dicha partida y ayuda a tener una idea precisa de la composición del saldo neto del intangible de la sociedad que auditamos. En primer lugar, para las adiciones o incrementos de valor, verificamos su correcta clasificación, por ejemplo, en el caso de adquisición de aplicaciones informáticas, se debe revisar los conceptos de las facturas, ya que puede que la factura incluya otros conceptos como prestación de servicios o mantenimiento del inmovilizado material como equipos informáticos.

Otro aspecto a considerar es la vida útil, de los bienes, para bienes del mismo tipo, sin justificación adecuada, la sociedad no puede usar distintos criterios de amortización al que llevaba practicando hasta la fecha.

10. LABORAL

En el área socio-laboral se evalúa el cumplimiento de la legislación laboral, el informe estará dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre la adecuación a las normas legales y convencionales que sean exigibles.

Existe el riesgo, que el incumplimiento de sus obligaciones pueda derivar en pasivos contingentes fruto de errores o incumplimientos de la legislación laboral.

Una de las pruebas realizadas en dicha área es la circularización de asesores, donde se les solicitara información acerca de demandas, juicios y litigios, descripción de pasivos contingentes y los honorarios pendientes de cobro a cierre del ejercicio.

Una buena forma de empezar dicha revisión es comparar los valores del ejercicio con los dos ejercicios anteriores en busca de cambios inusuales, en caso de encontrarlos, debemos comprender el origen de los mismos. Por ejemplo, un incremento en la producción supondrá como norma incrementos en los costes laborales absolutos, pero no tiene por qué incrementar porcentualmente la proporción que mantienen con las ventas, más bien al contrario. En este sentido es vital comprender la realidad de la empresa detrás de la información contable.

Empezaremos realizando una revisión analítica de las cuentas 640 Sueldos y Salarios, y 642 Seguridad Social a cargo de la empresa, podemos pasar a un mayor nivel de detalle analizando dichos cambios a nivel mensual, la mayor parte de las sociedades se ven afectadas por la estacionalidad, ya sea por incrementos de demanda o debido al pago de pagas extras o primas.

En este sentido, el conocimiento de las cifras principales de la empresa es muy importante, ya que por ejemplo si la cifra de negocios ha incrementado mucho, esperaremos un incremento de los costes salariales, de la misma manera, una reestructuración de la plantilla de la sociedad supondrá un incremento de los costes salariales en forma de indemnizaciones en la cuenta 641 Indemnizaciones con su correspondiente retención a la cuenta 4751 H.P. acreedor por retenciones practicadas, así como posibles litigios en curso o la aparición de pasivos contingentes.

De esta área, concluir, que es tan importante detectar comportamientos inusuales como conocer los motivos de dichas variaciones. El Anexo V es un ejemplo de revisión analítica de las partidas de gasto de personal.

El segundo paso, es solicitar el convenio colectivo a la sociedad, las grandes sociedades suelen tener convenios colectivos propios, en mi experiencia en las prácticas, ninguna de las sociedades que he participado tenía convenio propio, por lo que aplican convenios colectivos del sector en el que operan. Una vez la sociedad nos facilita el convenio, revisaremos los aspectos clave del mismo, como ámbito de aplicación, tablas salariales y complementos salariales. Adicionalmente revisaremos que no hay una versión nueva del mismo. Para empresas que operan en Aragón, el departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Aragón mantiene actualizada una publicación con la relación de convenios colectivos sectoriales aplicables en Aragón.

La siguiente fase, es una selección de trabajadores, para dicha selección revisaremos las nóminas de dos o tres meses, generalmente se revisan los meses de diciembre y marzo, esto es debido a que, en caso de existencia de primas, estas generalmente se abonan en dichos meses. De las nóminas obtenemos el puesto o categoría, el salario base, y la base para las retenciones, y verificamos que el salario cumple con los mínimos establecidos en el convenio colectivo de aplicación.

Verificamos que dicha información es la que realmente presenta a la Tesorería General de la Seguridad Social en la relación nominal de trabajadores. En cuanto a la verificación de los TC, solicitaremos a la sociedad el resumen del recibo de liquidación de cotizaciones de los meses que hemos decidido seleccionar para nuestro muestreo.

Finalizados los procedimientos comentados, si no ha habido incidencias podemos considerar que tenemos evidencia suficiente para considerar que el área de gastos de personal refleja la imagen fiel de la empresa. En caso de detectar incidencias en dichas pruebas, dependiendo de los importes propondríamos ajustes a la sociedad, o en el caso de detección de una gran cantidad de errores, o no aceptación de los ajustes propuestos incluiríamos una salvedad en nuestro informe.

El **Anexo VI** es un ejemplo de hoja de trabajo de selección de nóminas, donde se realizan las comprobaciones comentadas.

El **Anexo VII** es la información que revisamos del convenio colectivo de aplicación, verificando que la sociedad cumpla con las condiciones mínimas que aparecen en este.

11. EXISTENCIAS

El área de existencias esta sujeta a procedimientos de inspección física, test de deterioro, test de obsolescencia y verificación del valor de realización. Su incidencia directa en la cuenta de resultados, la convierte en un área de especial interés debido a la facilidad que tiene dicha partida en alterar la imagen que ofrecen los estados financieros de una sociedad. La sociedad nos debe comunicar el criterio que usa para la valoración de existencias, en España se admiten los métodos del precio medio ponderado y el FIFO. Solo se puede usar un método de valoración para las existencias de naturaleza similar.

Existen distintas pruebas a realizar en el área de existencias.

- 1. Inventario físico.** Se debe realizar una planificación previa, para determinar la ubicación física de las existencias. Priorizar en la selección referencias de alto valor, pero realizar también una selección aleatoria de existencias de menor valor. Durante el proceso de inventario físico, verificamos la existencia de la mercancía seleccionada previamente. En caso de detectar existencias rotas, mercancías obsoletas o con poco movimiento debemos tomar nota y antes de finalizar la sesión comentar estos hechos con el responsable de la sociedad.

2. Análisis valoración. Para la determinación del valor de las existencias existen dos variables a considerar, la cantidad de existencias, verificado mediante el inventario físico y el coste de las existencias, donde analizaremos el coste de las mismas.

En primer lugar, debemos considerar la naturaleza de la sociedad. En el caso de empresas comerciales, la valoración de las existencias proviene de las facturas de compra.

Para empresas industriales, la obtención del producto final proviene de la transformación de distintos inputs, como materias primas y horas de los trabajadores, solicitaremos a la sociedad que nos facilite el listado de componentes del producto final, así como las horas asignadas a la producción por categoría profesional. Para productos complejos, dichos listados son extremadamente largos y contienen un elevado nivel de detalle, como la cantidad de materiales empleados o horas dedicadas. Sin embargo, es importante analizar la razonabilidad de la información, comparar los materiales usados para productos de similares características, y verificar la correcta valoración de las materias primas. En caso de que no se trate de primer año de auditoría, con el trabajo realizado el ejercicio anterior podemos realizar un análisis de la evolución de los costes de producción para verificar la razonabilidad de la información proporcionada por la sociedad.

3. Análisis del valor de realización. Si bien la valoración de existencias es importante, no se puede olvidar, que en caso que el valor neto de realización de las mercaderías de la sociedad sea inferior al valor contable de las mismas se debe proceder a deteriorar las existencias por la diferencia de valor entre el valor neto de realización y el valor contable.

De un modo práctico, se analiza el precio medio de venta durante los primeros meses del ejercicio siguiente y se analizan el número de unidades vendidas sobre el total del stock. Es importante conocer el criterio de deterioro que utiliza la compañía, así como la no existencia de cambio de criterio sin fundamentos suficientes. En caso de tener un volumen elevado de un tipo de mercancías que difícilmente se podrán liquidar en los próximos ejercicios, también debería deteriorar el valor de estas de acuerdo con los criterios de la compañía siempre que nos parezcan razonables.

12. INMOVILIZADO

Cuando auditamos el área de inmovilizado, uno de los principales riesgos que afrontamos es la sobrevaloración del mismo, tenemos que verificar que las partidas que aparecen en inmovilizado cumplen las condiciones necesarias para ser clasificadas como activo. También existe el riesgo de que conceptos imputados como gasto sean activables.

Riesgo sobrevaloración inmovilizado:

- Capitalización gastos financieros. (Puesta en funcionamiento inferior a un año)
- Gastos de mantenimiento.
- Error cuota amortización. (Menor amortización)
- Reparaciones.
- Valor en uso y valor realizable inferior al valor neto en libros.

Riesgo infravaloración inmovilizado:

- Mejoras consideradas como gasto.
- Error cuota amortización. (Mayor amortización)

Para la verificación del valor del epígrafe inmovilizado, el primer análisis realizado se hace en la hoja de detalle de la sumaria del área inmovilizado, donde se realiza una revisión analítica de la evolución del inmovilizado, y se compara, la amortización del ejercicio con el ejercicio anterior y los valores finales de las principales partidas de inmovilizado, como construcciones, maquinaria o elementos de transporte.

En el [Anexo VIII](#), aparece un análisis realizado de elementos de transporte. En el caso de auditorías recurrentes, partiendo del papel de trabajo del ejercicio anterior, recalculamos la amortización de elementos de transporte trabajando al mayor nivel de detalle posible, con cuentas contables de ocho dígitos, para cerciorarnos que los cálculos de la sociedad son acertados. Previamente, solicitamos un listado de altas y bajas durante el ejercicio. En el caso de que se hayan dado altas, solicitamos la factura de compra del inmovilizado para verificar su correcta valoración. Partiendo del saldo final del ejercicio anterior, y teniendo en cuenta las adiciones, y la amortización del período en caso de detectar diferencias significativas entre el saldo neto según nuestros cálculos

y el realizado por la sociedad deberemos solicitar aclaraciones o realizar procedimientos alternativos. Durante mi estancia en prácticas, uno de los casos donde dicho procedimiento ha sido especialmente útil ha sido al analizar construcciones en curso, una sociedad estaba construyendo una nueva planta, por lo que el valor del inmovilizado se incremento de una forma muy importante, sin tener repercusión en la cuenta de amortización, ya que hasta la entrada en funcionamiento no se debe empezar a amortizar. Adicionalmente, como el período de producción es superior a un año, la sociedad debe incluir en construcciones en curso los gastos financieros directamente atribuibles. Esta prueba de auditoría nos proporciona una evidencia de auditoría suficiente del origen de los saldos.

En relación con el papel de trabajo anterior, el Anexo IX ofrece una visión más general del desglose de todas las partidas de inmovilizado, así como las altas y bajas del ejercicio. Partiendo del saldo a finales del ejercicio anterior, debemos sumar el importe de adquisiciones del período, restar las bajas a valor neto contable y las amortizaciones. Es importante cruzar los datos de esta hoja de trabajo con el balance de sumas y saldos, para tener seguridad de que en ambas hojas de trabajo se reflejan el saldo completo y no se han cometido omisiones durante el proceso.

Para finalizar, es importante tener en cuenta, que el trabajo de auditoría no se limita a la revisión del balance y el pérdidas y ganancias, por lo que usaremos el trabajo realizado en dicha área para revisar que los valores que la sociedad presenta en la memoria son correctos y que no existen omisiones de información. El plan general contable detalla el contenido mínimo de la memoria, en concreto para el apartado de inmovilizado material debe aparecer la siguiente información:

1. Saldo Inicial y final
2. Entradas o adquisiciones y salidas, bajas o reducciones.
3. Correcciones valorativas de deterioro
4. Amortizaciones, diferenciando la del ejercicio de la acumulada.

Así como información adicional sobre posibles costes estimados de desmantelamiento, o rehabilitación.

13. CIRCULARIZACIÓN O CONFIRMACIONES EXTERNAS

La circularización o confirmación externa esta regulada en la NIA-ES 505, Confirmaciones externas. Una confirmación externa es una evidencia de auditoría obtenida por la respuesta de un tercero, destacar que no es necesario obtener dicha respuesta en formato papel, sino que se admite también respuestas en otros formatos como por ejemplo email. Lo relevante en este caso es obtener fiabilidad del origen de las respuestas recibidas independientemente del soporte de las mismas.

Dependiendo de la partida que circularizemos, el enfoque es distinto, y por ello también varia la forma de obtener evidencia de auditoría suficiente. El proceso de circularización está dividido en seis fases. Inicialmente se tiene que realizar una planificación, debemos saber que riesgo tiene la partida, y en base al riesgo que se le ha asignado, circularizaremos un porcentaje mayor o menor. Una vez decidido el porcentaje a circularizar nos toca seleccionar las cuentas que solicitaremos confirmación de saldo a cierre de ejercicio. Existen a rasgos generales dos tipos de métodos para la selección de las cuentas a analizar, muestreo no estadístico en base al juicio profesional del auditor o muestreo estadístico donde se aplica teoría de la probabilidad. Dentro de los muestreos estadísticos destacar por ejemplo el muestreo de unidades monetarias, donde todas las unidades monetarias tienen la misma probabilidad de ser seleccionadas.

Una vez seleccionadas las partidas, se realizará un control de las respuestas recibidas, en caso de no recibir respuesta, a los quince días realizaremos un segundo envío. En caso de no recibir respuesta al segundo envío, o detectar diferencias respecto a la contabilidad de nuestro cliente, se investigará el origen de dichas diferencias realizando procedimientos alternativos.

El objetivo del muestreo es reducir el riesgo de muestreo, el cual es definido como el riesgo de obtener una conclusión distinta con el muestreo que si realizaríamos el procedimiento al total de la población.

En el caso de entidades bancarias y asesores, no se realizará selección y se circularizará la totalidad de entidades bancarias y asesores de la sociedad.

En mi experiencia de prácticas he participado activamente en las fases control de las cuentas, realizando una revisión analítica de los clientes y proveedores con un saldo más elevado, así como su evolución respecto al ejercicio anterior. Posteriormente realizaba un control y seguimiento de las cartas enviadas, anotando en la hoja de control el saldo de respuesta, y en caso de no coincidir, analizar el motivo de la desviación a través de los diarios de la sociedad. El Anexo X, es un ejemplo de hoja de control de respuestas de clientes.

◆ **Clientes**

En las partidas de clientes existe el riesgo que la sociedad sobrevalore el activo corriente de la sociedad. Para dicha circularización, con el saldo a cierre de ejercicio, se procede a seleccionar los clientes usando las técnicas de muestro mencionadas en el apartado anterior. Una vez seleccionados los clientes, se prepara una carta de confirmación, en dichas cartas se adjunta el saldo a nuestro favor del cliente. Destacar, que es nuestro cliente, quien solicita la información, nosotros como auditores no podemos exigir dicha información. Al recibir las respuestas anotamos en la hoja de control de circularización la información proporcionada. Los clientes que no han respondido durante los primeros 15 días, se les vuelve a enviar la carta/email de circularización. Finalizado el proceso de confirmación de saldos, en caso de no obtener evidencia de auditoria suficiente se realizarán procedimientos alternativos.

◆ **Proveedores**

En el epígrafe proveedores, los riesgos son muy distintos al tratarse una cuenta de pasivo, (generalmente pasivo corriente), por lo que existe el riesgo que la sociedad omita deuda, es por este motivo que las cartas que se envían no contienen el saldo, y es el proveedor quien debe indicar el saldo.

El proceso llegado a este punto es igual al de clientes. Destacar en mi experiencia, que la mayoría de diferencias en las áreas de proveedores y clientes en la conciliación suelen provenir debido a la diferencia en fechas entre la contabilidad de cliente y proveedor, la mayoría de los errores están relacionados con las operaciones del final del ejercicio.

◆ **Bancos y Asesores**

En la circularización de bancos y asesores no se realiza muestreo alguno, y se requiere a la sociedad que facilite un listado con todos los bancos y asesores con los que trabaja con la información necesaria para circularizar.

Para la circularización de las **entidades bancarias**, existe también la posibilidad de solicitar la CIR a la Central de Información de Riesgos, dependiente del Banco de España información sobre todos los préstamos, créditos, avales y riesgos que asumen las entidades financieras con sus clientes.

La carta de circularización de los asesores es distinta en función de los servicios de asesoría que ofrezca a nuestro cliente.

Para la circularización de entidades bancarias y asesores es necesario que contesten la totalidad de los asesores y entidades bancarias.

14. IMPUESTOS

Cuando auditamos el área de impuestos, nuestro objetivo es obtener evidencia suficiente de auditoría de que nuestro cliente cumple con la normativa fiscal, y que no existen riesgos de contingencias fiscales o pasivos fiscales.

Uno de los procedimientos realizadas en esta área de obligatorio cumplimiento ya ha sido explicado, se trata de la circularización de asesores, en concreto los asesores fiscales y laborales. En caso de que los asesores o abogados de la sociedad nos informen de reclamaciones judiciales contra la sociedad, pese a la inmaterialidad del importe, o la remota la probabilidad de devengo de pasivos para sociedad, se debe informar en la nota de provisiones y contingencias de la memoria sobre un litigio, de no hacerlo, supondría una salvedad por omisión de información.

El siguiente procedimiento a realizar, es plasmar en una hoja de trabajo las bases y cuotas de los impuestos de la sociedad, el objetivo de dicho procedimiento, es comparar los valores registrados en la contabilidad del cliente con los modelos presentados a la agencia tributaria.

Para el caso del IVA, en primer lugar, solicitamos a la sociedad las declaraciones mensuales del modelo 303, "Autoliquidación Impuesto sobre el Valor Añadido". El **Anexo XI**, es una hoja de trabajo del impuesto sobre el valor añadido para analizar dicha área tenemos que tener en cuenta las siguientes consideraciones. En primer lugar, el modelo 303 es de carácter trimestral para las pequeñas empresas y mensual para las grandes, aunque voluntariamente se puede presentar mensualmente si así se ha indicado al darse de alta como empresa o autónomo. En caso de presentarse mensualmente, la fecha de presentación límite es el día 20 del mes siguiente a excepción del mes de enero, donde se amplía el plazo hasta el 30 de enero, fecha en la que se debe presentar la declaración de resumen anual, modelo 390.

CRISTIAN AUSINA
TRABAJO FIN DE MASTER

Empezaremos la hoja relleno la información referente al IVA Repercutido o devengado, la que la sociedad cobra a sus clientes por prestaciones de servicio o venta de productos.

En el modelo aparece tanto la base imponible como la cuota, y se desglosa las operaciones del régimen general por tipo impositivo. Las adquisiciones intracomunitarias y las operaciones con inversión del sujeto pasivo solo informan de la base imponible y la cuota. El objetivo de esta prueba, a parte de verificar, la presentación de los modelos de autoliquidación, es comparar los datos que la sociedad tiene en sus registros contables con la que presenta a la agencia tributaria.

Para el apartado de IVA repercutido, tenemos que considerar:

Sumar el importe de las cuentas del grupo 7, principalmente, 700 Ventas, pero también otros ingresos sujetos a IVA, como podrían ser la venta de elementos de transporte o inmovilizado de la sociedad, así como ingresos por arrendamientos o ingresos extraordinarios.

De dicho importe restar los rappels y devoluciones, ya que suponen una reducción de la base imponible del impuesto.

Una vez realizado dicho cálculo, comparamos la base imponible que la sociedad ha presentado a la Agencia Tributaria con las bases que refleja la contabilidad de la sociedad. Si bien es normal encontrar pequeñas diferencias, en caso de detectar diferencias significativas deberemos realizar procedimientos alternativos en dicha área. También podemos verificar el libro de facturas emitidas, buscando que no existan saltos en la numeración de las facturas.

Dentro de las retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, encontramos dos modelos distintos, por un lado, el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF con su resumen anual, el modelo 190, y el modelo 115, retenciones de arrendamiento de inmuebles urbanos.

En primer lugar, en el [Anexo XII](#), introducimos los datos que aparecen en el modelo 111, el primer check en este apartado, consiste en introducir los valores del modelo 190, para comparar las declaraciones mensuales con la declaración resumen. En caso de detectar diferencias debemos analizar el origen de dichas discrepancias, generalmente el origen

CRISTIAN AUSINA
TRABAJO FIN DE MASTER

de las discrepancias proviene por la diferencia de criterio entre ambos modelos, en el modelo 111 (mensual) las dietas están exentas, mientras en el modelo resumen anual 190 no.

A continuación, comparamos los valores contables en las cuentas anuales con los presentados a la agencia tributaria, para eso, tenemos que considerar los saldos de las cuentas 640 sueldos y salarios y 641, indemnizaciones, si bien, las indemnizaciones están exentas en caso de que no superen los 180.000 € y el importe de la indemnización sea el obligatoria del Estatuto o se reciba por sentencia judicial tras impugnar el despido.

A cierre de ejercicio, el saldo vivo de la cuenta 4751 pendiente de pago, debería coincidir con el importe de la cuota de diciembre, en caso de importes mayores, podrían provenir de un impago de cuotas anteriores, con los consiguientes costes financieros en forma de recargos de equivalencia.

El siguiente **Anexo XIII**, también se basa en el análisis de las retenciones practicadas, pero en este caso, sobre arrendamientos de inmuebles urbanos.

Solicitamos a la sociedad los modelos 115 presentados durante el ejercicio, y comparamos el valor de la base con la cuenta 621 arrendamientos y cánones, en cuanto al saldo vivo por retenciones, en la cuenta 4751, hacienda pública acreedora por retenciones practicadas, debe aparecer el valor de la retención del mes de diciembre.

Por último, en caso de que la sociedad forme parte de un grupo o opere en países considerados paraísos fiscales, tendrá la obligación de presentar el modelo 232. El modelo 232 se trata de una declaración informativa de operaciones vinculadas, o con operaciones en países considerados paraísos fiscales.

El modelo tiene una periodicidad anual, y se deben informar de las siguientes operaciones:

- ◆ Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el período impositivo supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.
- ◆ Operaciones específicas, siempre que el importe conjunto de cada una de este tipo de operaciones en el período impositivo supere los 100.000 euros
- ◆ Las operaciones sobre inmuebles.
- ◆ Las operaciones sobre activos intangibles.

Siempre que el importe conjunto de dichas operaciones en el período impositivo sea superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad.

15. MEMORIA

Entre los estados financieros a auditar encontramos la memoria. Como establece el artículo 34 del Código de comercio: *“es deber del empresario de formular, al cierre del ejercicio, las cuentas anuales de su empresa. Comprenderán el Balance; la Cuenta de Pérdidas y Ganancias; la Memoria; un estado que refleje los cambios en el Patrimonio Neto y un Estado de Flujos de Efectivo. Estos dos últimos no serán obligatorios si estuviera así dispuesto por alguna disposición legal.”*²⁴

Parte de la revisión, se basa en comprobar que la memoria cumple con el contenido mínimo del plan general contable, que la información reflejada en la misma es correcta y que no se han producido cambios de criterio contable sin justificación.

²⁴ Real Decreto, Agosto 1885, Código de comercio

16. CONCLUSIONES

Una vez terminadas las clases del máster y la completa realización de las prácticas en una firma de auditoría como Navarro y Llima, puedo valorar mi experiencia como enriquecedor sobre todo a nivel personal, permitiéndome comprender el alcance real del proceso total de auditoría.

Durante mis prácticas en Navarro y Llima, he tenido no solo la posibilidad de reforzar y aplicar a un nivel práctico los conocimientos que ya poseía sobre el mundo de la auditoría, sino también aprender una nueva metodología de trabajo, y sobre todo la oportunidad de “enfrentarme” a situaciones reales de auditoría en empresas de distintos sectores, donde he expandido y desarrollado la relación cliente-auditor, siendo esto último especialmente gratificante.

Debo destacar la oportunidad de trabajar las distintas áreas de la auditoría, así como lo mucho que ha mejorado mi capacidad en relación a los estados financieros de una sociedad, permitiéndome ver como dependiendo del sector, las principales magnitudes del balance sufren importantes variaciones.

Esta experiencia y la elaboración de este trabajo de fin de máster me ha permitido consolidar los conocimientos teóricos impartidos durante la duración del máster, así como ver su aplicación en un entorno real, cumpliendo, la que es al fin y al cabo la finalidad de este tipo de prácticas. A su vez el perfil de los compañeros con una larga trayectoria profesional me ha aportado un punto de vista distinto añadiendo valor a muchas de las conclusiones a las que he llegado en distintos procesos.

Como aspecto a destacar de mis prácticas, cabe decir la gran inserción en el entorno de procesos y empresas que se me ha permitido atender durante mi estancia en Zaragoza.

A nivel académico destacar el enfoque práctico de las clases de auditoría, donde auditores con mucha experiencia han podido compartir sus opiniones, así como recomendaciones muy relevantes de cara al ejercicio de esta profesión y de nuestro desarrollo profesional en un sentido más amplio. Valoro muy positivamente el enfoque que se le ha dado a mi aprendizaje a lo largo del máster.

17. BIBLIOGRAFÍA

BBVA NOTICIAS. (2018). ¿Qué es la CIRBE? | bbva.com.

Available at: <https://www.bbva.com/es/la-cirbe-central-informacion-riesgos-del-banco-espana>

BOE (1988): Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

BOE (2015): Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Botez, D. (2009). Recently aspects regarding International Auditing Standard 200 „Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”. STUDIES AND SCIENTIFIC RESEARCHES. ECONOMICS EDITION, (14).

Deloitte (2016) Nuevo informe de auditor independiente, Norma Internacional de Auditorí

Escueladeimpuestos.com. (2018). JUICIO PROFESIONAL Y ESCEPTICISMO PROFESIONAL ¿CONVERGEN O DIFIEREN? – Escuela de Impuestos.

Available at: <https://www.escueladeimpuestos.com/2017/05/17/juicio-profesional-y-escepticismo-profesional-convergen-o-difieren>

Fccea.unicauca.edu.co. (2018). 9.7 CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Available at: <http://fccea.unicauca.edu.co/old/tgarf/tgarfse126.html>

Gerencie.com. (2018). Tipos de riesgos de auditoria | Gerencie.com

Available at: <https://www.gerencie.com/tipos-de-riesgos-de-auditoria.html>

IAASB (2009): Isa 200, December 15 2009, OVERALL OBJECTIVES OF THE INDEPENDENT AUDITOR AND THE CONDUCT OF AN AUDIT IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING.

CRISTIAN AUSINA
TRABAJO FIN DE MASTER

ICAC (2013): NIA-ES. Disponibles en:

1. NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
2. NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría.
3. NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
4. NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.
5. NIA-ES 505. Confirmaciones Externas.
6. NIA-ES 580. Manifestaciones escritas.
7. NIA-ES 700. Formación de la opinión y emisión del informe de Auditoría sobre los estados financieros.
8. NIA-ES 705. Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.
9. Resolución 19 de enero de 1991, Normas técnicas de Auditoría

Instituto de Consejeros-Administradores (2016) Entidades de Interés Público en España, Funciones mínimas obligatorias de la Comisión de Auditoría.

KPMG (2016): Nuevo informe de Auditoría, Mayor transparencia e información más relevante.

KPMG (2018): Claves del nuevo informe de Auditoría, Mayor transparencia y valor.

Martinez Blasco, M., Garcia-Blandon, J. y Vivas-Crisol, L. (2016): “El informe de auditoría con salvedades: ¿una mayor independencia y competencia del auditor aumenta su contenido informativo?” Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review 19; pp 89–101.

Pozuelo, J. (2018). Operaciones Vinculadas: Modelo 232. [online] Instituto Europeo de Asesoría Fiscal.

Available at: <https://www.ineaf.es/tribuna/operaciones-vinculadas-modelo-232/>

QueAprendemosHoy.com. (2018). El informe de auditoría (I): Concepto y normas de elaboración.

Available at: <http://queaprendemoshoy.com/el-informe-de-auditoria-i-concepto-y-normas-de-elaboracion>

TORRAS, E. y RIBAS, J. (2005): “Auditoría Sociolaboral”. UOC, Barcelona, y CENTRO EUROPEO DE AUDITORES