

Trabajo Fin de Máster

El proceso de una auditoría: basado en las prácticas personales en una firma de auditoría.

Autor/es

Javier López Úbeda

Director/es

Vicente Córdor López

Lidia Sierra Rodríguez

Facultad de Economía y Empresa 2018/2019

Resumen

Este trabajo se basa en las prácticas realizadas en una firma de auditoría durante el Máster de Auditoría de la Universidad de Zaragoza (2019). El objetivo de la memoria es describir y analizar los procesos de auditoría de los que consta una auditoría, centrándose principalmente en la fase de ejecución.

En primer lugar, se describen las actividades previas que debe realizar el auditor antes del inicio del trabajo de auditoría. Continúa analizando el trabajo que realiza el auditor en la fase de planificación. Se expone el trabajo realizado en la fase de ejecución, centrándose en la aplicación de procedimientos y pruebas de detalle de las distintas áreas de los estados financieros. Por último, se describen los distintos tipos de informes. De forma adicional se ha añadido un apartado con anexos.

Palabras clave: Auditor, auditoría, evidencia y análisis.

Abstract

This work is based in the internship in an audit firm throughout the academic course of the Master in Auditing from Universidad Zaragoza (2019). The goal of the project is to describe and analyze the process applied during an external audit, focusing mainly on the execution phase.

Firstly, the preliminary activities that the auditor has to request before the upcoming audit are described. Secondly, the work continues with the analysis of the planning phase. Thirdly, the execution phase is assessed, where the most part of the work was carried out through the application of substantive testing procedures that examines the financial statements. Finally, the different types of reports are described. Additionally, a section with annexes has been added.

Key works: Auditor, audit, evidence and analysis.

ÍNDICE

1.	INTRODUCCIÓN.....	2
2.	ACTIVIDADES PREVIAS AL ENCARGO DE AUDITORÍA.....	3
3.	FASE DE PLANIFICACIÓN.....	4
4.	FASE DE EJECUCIÓN.....	8
4.1	CONFIRMACIONES EXTERNAS.....	10
4.2	ÁREA CUENTAS A PAGAR.....	11
4.3	ÁREA CUENTAS A COBRAR.....	17
4.4	ÁREA DE EXISTENCIAS.....	19
4.5	ÁREA INGRESOS.....	23
4.6	ÁREA BANCOS.....	25
4.7	ÁREA FISCAL:.....	26
5.	INFORME DE AUDITORÍA.....	31
6.	CONCLUSIONES.....	33
7.	BIBLIOGRAFÍA.....	34
8.	ANEXOS.....	37

1. INTRODUCCIÓN.

La auditoría surge como consecuencia de la necesidad de evaluar y proveer de transparencia a la información financiera que las empresas suministran a los usuarios; tanto socios de la empresa, stakeholders, e inversores; como el propio estado en el ámbito recaudatorio de los impuestos. Es decir, la sociedad en general demanda una información fiable, por ello la confianza del usuario es un pilar fundamental para la credibilidad en el auditor. Tras los últimos escándalos financieros y la crisis económica la credibilidad en el auditor se ha distorsionado, de ahí que en los últimos años se haya llevado la intención de atender las demandas de los usuarios para ampliar la calidad y la profundidad de la información. (García Agüero, Pilar. Febrero 2016).

La auditoría se define en el artículo 1.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) como *“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 puede tener efectos frente a terceros”*. Por otra parte, Leandro Cañibano en su trabajo “Curso de auditoría contable” en 1996, define la auditoría de la siguiente manera: *“El objetivo de un examen de los estados financieros de una compañía, por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre si mismos reflejan razonablemente su situación patrimonial...”*.

Durante la siguiente memoria se describen las distintas fases de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Se comienza por la fase de planificación, analizando de forma específica la importancia relativa y el riesgo de auditoría. Se continua con la fase de ejecución, donde se describe la aplicación de los distintos procedimientos y pruebas de detalle que se han realizado durante la duración de las prácticas, está es la parte donde se centra la mayor parte del trabajo. Por último, se describen los distintos tipos de informes, el objetivo de estos y las modificaciones de los últimos años. De forma adicional a la memoria se ha añadido el apartado Anexos, donde se proporciona al lector un resumen, en forma de papel de trabajo, de lo que se describe en la fase de ejecución.

2. ACTIVIDADES PREVIAS AL ENCARGO DE AUDITORÍA.

Carta de encargo.

En este apartado se trata sobre las responsabilidades del auditor a la hora de aceptar la realización del encargo de auditoría. El auditor aceptará o continuará con un encargo de auditoría cuando se cumplan una serie de condiciones previas y la confirmación de entendimiento de ambas partes. El auditor determinará si el marco de información financiera es el aceptable y obtendrá confirmación de la empresa de que reconoce su responsabilidad en la preparación de los estados financieros de acuerdo al marco contable y la necesidad de proporcionar al auditor toda la información relevante. En caso de incumplimiento de las condiciones previas por parte de la dirección, el auditor no aceptará el encargo de auditoría (NIA 210).

La carta de encargo establecerá y contendrá el objetivo y alcance de la auditoría, las responsabilidades de ambas partes, el marco de información financiera aplicable y una referencia a la estructura y contenido del informe el cual puede diferir de lo esperado como consecuencia de distintas circunstancias. En el caso de que la dirección incluya alguna disposición que pueda derivar en una limitación al alcance en el trabajo del auditor, este no aceptará el trabajo (NIA 210).

El auditor deberá estudiar en profundidad la propuesta de auditoría ya que en el momento que la acepte, la rescisión del contrato solo podrá ser por justa causa.

▪ **Requerimientos de ética:**

Se entienden en la NIA 220, como: *“las normas de ética a las que están sujetos tanto el equipo del encargo como el revisor de control de calidad del encargo”*. Como hemos comentado en el apartado *“INTRODUCCIÓN”*, el trabajo del auditor está marcado por una responsabilidad pública en relación con la información financiera, no solo con la satisfacción del cliente de auditoría sino en defensa de un interés público (Código de Ética Profesional, ICJE).

Según el artículo 6.3 del TRLAC, *“Las normas de ética incluyen, al menos, los principios de su función de interés público, competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.”*

Dentro de los requerimientos de ética, cobra especial atención el principio general de independencia.

Los auditores de cuentas, las sociedades y los equipos de trabajo, deberán ser independientes de las entidades auditadas, teniendo la obligación de rechazar la aceptación del trabajo de auditoría cuando su independencia pueda estar comprometida. (Artículo 12, TRLAC)

Como consecuencia, el auditor está obligado a establecer medidas de salvaguarda, para asegurar su independencia. Según la NIA 220, el socio de encargo deberá obtener información relevante de la firma de auditoría, para detectar y evaluar las posibles amenazas a la independencia, las evaluará y adoptará medidas adecuadas para eliminar dichas amenazas.

3. FASE DE PLANIFICACIÓN.

La fase de planificación es un proceso continuo durante la auditoría en donde el auditor tiene la responsabilidad de planificar el trabajo de auditoría de los estados financieros con el objetivo de que se realice de manera eficaz. La planificación implica establecer una estrategia global y el desarrollo de un plan de auditoría, favoreciendo así la labor del auditor en organizar, coordinar y supervisar el trabajo e identificar las posibles áreas de riesgo. La planificación constituye la fase crítica del proceso de auditoría ya que se establece la guía de trabajo que determinará el resultado de la auditoría (de Lara Bueno, 2007)

Manuel Abolacio Bosh (2013) en su trabajo titulado *“Planificación de la auditoría”*, divide el proceso en 3 fases esenciales, que tomamos como referencia para seguir una línea en la descripción del proceso:

- **Fase 1: Análisis del riesgo.**

Durante la elaboración de esta fase, el auditor deberá evaluar las consideraciones del negocio y del sector de actividad económico de la entidad auditada, realizando una valoración del riesgo sobre posibles incorrecciones materiales y comenzando a determinar qué tipo de procedimientos sustantivos se van a llevar a cabo (NIA 315). Determinar la fiabilidad y eficacia del sistema de control interno a través de la evaluación y el estudio para obtener confianza sobre este o identificar sus limitaciones. La importancia de determinar de forma efectiva el riesgo de control es crucial, en una entidad con un control interno fiable y eficaz las pruebas de auditoría y la extensión de las mismas en la obtención de la serán menores que en el caso contrario (Abolacio

Bosch, 2013). Se realiza una descripción de los riesgos de auditoría al final del apartado.

- **Fase 2: Desarrollo de un plan global de auditoría.**

Conforme a la NIA 300: *“El auditor establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, el momento de realización y la dirección de la auditoría, y que guíe el desarrollo del plan de auditoría”*.

En esta fase el auditor deberá crear un plan global y documentarlo de manera adecuada, determinando la legislación aplicable, identificando los aspectos más relevantes de la auditoría y las áreas con un riesgo potencial de incorrecciones, el grado de fiabilidad del sistema interno y la determinación de la importancia relativa de la que hablaremos en los siguientes apartados (Abolacio Bosch, 2013). Además, se determinará la cantidad, el momento, la distribución según área y la dirección y supervisión de los recursos que se van a utilizar, tratando de optimizar el trabajo. Se tomarán decisiones clave en relación al alcance, momento y ejecución de la Auditoría (NIA 300).

- **Fase 3: redacción y utilización de un programa de auditoría.**

A partir de este punto se documenta de forma adecuada el programa de auditoría para dar respuesta en mayor profundidad a las cuestiones expuestas en la estrategia global, en relación a la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría que se van a aplicar para cumplir los objetivos de auditoría (NIA 300).

Es importante entender que la fase de planificación se desarrolla desde el inicio al final del trabajo de auditoría y que tanto el plan global como el programa de auditoría no son procesos ni estáticos ni secuenciales. El auditor estará en la obligación de documentar de forma adecuada tanto el plan global como el programa de auditoría.

A continuación, se redactan dos actividades específicas y cruciales de responsabilidad del auditor en el trabajo de auditoría:

- **Importancia Relativa:**

La importancia relativa para la ejecución del trabajo de auditoría se estima de forma preliminar en la fase de planificación y se va revisando posteriormente, en caso de ser necesario, a lo largo del resto de fases. Durante la auditoría la importancia relativa crea un umbral para diferenciar entre aquellos aspectos que no son significativos y aquellos que sí (Martínez García, 1996). La estimación se realizará sobre los estados financieros

en su conjunto y el concepto de la importancia relativa no simplemente se estima sino que se aplica durante las fases del trabajo de auditoría. (NIA 200).

La única referencia a la estimación de la importancia relativa viene dada por la NIA 320: *“La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional...”*. El Instituto Censores Jurados de cuentas en España, publica una guía de actuación para facilitar el cálculo de la importancia relativa. En línea con la guía, según el contexto económico de la empresa se determina una magnitud base, que coincidirá con un elemento de los estados financieros. Posteriormente, sobre esta magnitud se aplican distintos tipos de porcentajes en función de diversos factores como: los elementos de los estados financieros, la existencia de partidas donde el usuario debe prestar mayor atención, la naturaleza de la entidad y el punto de su ciclo económico, la estructura accionarial y la volatilidad de las referencias usadas¹.

La importancia relativa consta de 3 niveles.

1. Importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto.

Es el umbral a partir del cual las incorrecciones tienen efecto directo en las cuentas anuales de forma individual o agregada. Se instará a la empresa a que modifique las incorrecciones, en el caso de que estas no sean modificadas se propondrán como salvedad en la emisión de la opinión del informe de auditoría.

2. Importancia relativa de ejecución.

El segundo nivel fija el umbral desde el primer nivel hasta el tercer nivel donde las incorrecciones materiales detectadas se proponen como ajustes a la empresa. Tendrán influencia en la emisión de una opinión si superan de forma agregada la importancia relativa del tercer nivel. Se entiende que las incorrecciones detectadas de forma agregada o proyectada pueden tener un impacto material sobre las cuentas anuales.

3. Umbral incorrecciones insignificantes.

Este primer nivel fija el umbral a partir del cual las incorrecciones tienen un efecto inmaterial sobre las cuentas anuales, ya que ni de forma individual ni agregada tienen un efecto material sobre los estados financieros.

¹ Véase en: https://www.icjce.es/adjuntos/guia_38.pdf.

▪ **Riesgos de Auditoría:**

El riesgo de auditoría es una consideración crucial que el auditor debe tener en cuenta a la hora de establecer el plan global y desarrollar el programa de auditoría, Manuel Abolacio Bosh (2013) lo define como *“la “no seguridad” de que no haya errores significativos en las cuentas anuales de una empresa”*. La imposibilidad del auditor de obtener seguridad total sobre su trabajo, tiene como consecuencia el riesgo de emitir una opinión favorable de los estados financieros con errores significativos.

El riesgo de auditoría se divide en 3 riesgos relacionados entre sí de forma matemática:

1. Riesgo Inherente.

El riesgo de que las afirmaciones contengan incorrecciones materiales. Los riesgos se ponen de manifiesto por el normal desarrollo de la actividad de la empresa, es decir, pueden surgir por un alto volumen de transacciones; en áreas con mayores incentivos al fraude, como sería el caso de los ingresos o la activación de bases imponibles negativas; o por la complejidad contable o de valoración, un ejemplo podría ser la valoración del fondo de comercio.

2. Riesgo de Control.

El riesgo de control es definido por Francisco Javier Martinez Garcia (1996) como: *“el riesgo de que el sistema o la estructura de control interno fracase para prevenir o detectar oportunamente un error material que ha ocurrido”*. El auditor tiene la responsabilidad evaluar y valorar la eficacia de los sistemas de control interno con el objetivo de obtener un nivel de confianza en este.

3. Riesgo de Detección.

Es el riesgo de que incorrecciones materiales no sean detectados mediante la aplicación de procedimientos auditoría. La diferencia con los otros dos riesgos es la capacidad de actuación del auditor con respecto al riesgo de detección, los dos primeros solo se pueden estimar pero no se pueden controlar, es decir, el auditor no tiene capacidad de reducirlos o modificarlos, sin embargo, el riesgo de detección si es controlable, a través de la naturaleza el momento y la extensión de las pruebas sustantivas (Martinez García, 1996).

La relación matemática de los 3 tipos de riesgos es la siguiente:

$$R. \text{ Auditoría} = R. \text{ Inherente} \times R. \text{ Control} \times R. \text{ Detección}$$

Fuente: Martínez García, 1996

Durante la valoración del riesgo de auditoría el auditor evaluará los distintos riesgos y establecerá un nivel de riesgo para cada área a analizar. Se suelen establecer tres niveles en la evaluación del riesgo inherente y de control interno: alto, medio y bajo. Cuanto más alto sean el conjunto de estos dos riesgos, el auditor deberá efectuar un mayor número de procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección a través de un mayor número de procedimientos sustantivos.

4. FASE DE EJECUCIÓN.

La fase de ejecución es la parte del trabajo de auditoría donde se combinan distintos tipos de procedimientos de auditoría para dar respuesta a los distintos riesgos derivados de las afirmaciones valorados en la fase de planificación y así obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión (NIA 500). El diseño de estos procedimientos estará relacionado directamente con el sistema contable y de control interno de la entidad auditada

En línea con la NIA 500, A2: *“Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos”*. Durante la duración de las prácticas mi trabajo ha sido desarrollar e implementar alguno de estos procedimientos que se desarrollan a continuación.

Conforme a los procedimientos de observación, donde se evalúa si los procesos aplicados por la empresa son los correctos, e inspección, donde el auditor se cerciora de la integridad física de un bien o documento registrado por la empresa. De forma específica la recopilación de evidencia de ambos procedimientos se ha llevado a cabo en especial durante la realización de trabajo de campo, como es el caso de los inventarios descritos en el apartado *“ÁREA DE EXISTENCIAS”*.

El procedimiento de recalcule se ha utilizado con el objetivo de comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos realizados previamente por la empresa el objetivo es obtener evidencia de que es correcto. Un ejemplo de este procedimiento es el recalcule

del periodo medio de pago a proveedores descrito en el apartado “*AREAS CUENTAS A PAGAR*”.

Se utilizan las confirmaciones externas para obtener evidencia de la información contable de la empresa a través de una fuente independiente, es decir, un tercero (ver en apartado “*CONFIRMACIONES EXTERNAS*”).

Por último los procedimientos analíticos, este tipo de procedimientos se diseñan con el objetivo de detectar los errores materiales de las afirmaciones. Incluyen procedimientos sustantivos analíticos y pruebas de detalle.

- *Procedimientos sustantivos analíticos*: Procedimientos donde se realizan pruebas de análisis predictivo, de datos, de coeficientes, de tendencias, pruebas de razonabilidad.
- *Pruebas de detalle*: Se realiza con el fin de obtener una mayor evidencia a la obtenida en las pruebas de control interno y los procedimientos analíticos. Es el procedimiento que más veces se describe durante la memoria.

Durante las prácticas he realizado 2 tipos de técnicas de muestreo en función de las características de las poblaciones analizadas y en línea con lo recogido en la NIA 530.

1. Muestreo aleatorio:

Es el método que más he utilizado para analizar poblaciones homogéneas y por tanto que más veces es nombrado durante la memoria. Se trata de una selección de muestreo no estadístico. Este método garantiza que todos los elementos de la población tengan las mismas posibilidades de ser seleccionados. De forma práctica se aplica de la siguiente manera: añadir una columna en la hoja de Excel donde se encuentra la población e introducir la función “=Aleatorio()”, generadora de números aleatorios, arrastrando para toda la columna; copiamos en valor el total de los resultados obtenidos y nos cercioramos de que no existe ningún resultado igual; para finalizar se ordenan los resultados obtenidos en la columna función de mayor a menor. Seleccionaremos los ítems que hayan obtenido un mayor valor en la columna introducida en función del tamaño de la muestra (Ver Anexo I).

2. Muestreo de cobertura:

Un método para seleccionar los elementos a verificar en función de alguna característica (por ejemplo, valor monetario o riesgo), en lugar de seleccionarlos de forma aleatoria.

Estratificamos la población en sentido monetario, es decir, seleccionamos aquellos ítems con un saldo muy significativo o que representen un porcentaje elevado sobre el total del saldo a analizar. En el caso de que el saldo restante sea superior a nuestra materialidad seleccionaremos una muestra del resto de ítems a través del primer método.

4.1 CONFIRMACIONES EXTERNAS.

Se requiere al auditor a considerar la realización de procedimientos de confirmación externa como procedimientos de auditoría para dar respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones (NIA 330). Mediante la confirmación a través de fuentes independientes a la entidad se obtiene un nivel de evidencia más fiable que a través de información preparada por la propia entidad (NIA 505). Las áreas que normalmente están sujetas a este tipo de procedimientos son las relacionadas con bancos, proveedores, clientes, sociedades del grupo y partes vinculadas, asesores fiscales y legales.

Durante la duración de las prácticas se ha participado en la realización y posterior verificación de las confirmaciones externas en relación con proveedores, clientes y bancos. En este apartado se redacta el trabajo común a cada una de ellas.

La entidad auditada será la encargada de redactar las cartas de circularización. El trabajo del auditor es determinar la información sobre la que se quiere obtener evidencia, seleccionar los agentes que se van a circularizar, enviar las solicitudes así como recibir directamente las respuestas (NIA 505). En cada confirmación externa se evalúa si la evidencia que se proporciona es sólida. El diseño de las cartas de confirmación se realizará en relación con los riesgos de incorrección material y las afirmaciones a las que se requiere dar respuesta en función del área objeto de análisis.

Cuando se reciba la respuesta a la solicitud de información se comprobará su autenticidad de forma telefónica con el tercero, además de ello se verificará la dirección de la que se ha recibido la carta. Todo ello con el objetivo de obtener evidencia de que la respuesta obtenida es del agente seleccionado en la planificación de la prueba.

Durante el proceso del procedimiento sustantivo se realiza un seguimiento de las respuestas, en el caso de que no recibir respuesta se efectúa un segundo envío. Si esta situación persiste y finalmente no se recibe respuesta, se deberán aplicar procedimientos alternativos que aporten suficiente evidencia sobre el área analizada. En el caso de

obtener respuesta y que existan diferencias se instará a la empresa a conciliar la información, que posteriormente será el auditor el encargado de analizar.

Se realiza un análisis específico de las confirmaciones a terceros en los apartados “ÁREA CUENTAS A PAGAR”, “ÁREA CUENTAS A COBRAR” y “ÁREA BANCOS”, de acuerdo con el trabajo de campo realizado en función de las consideraciones específicas de cada área.

4.2 ÁREA CUENTAS A PAGAR.

El análisis del área de cuentas a pagar comienza con la realización de una sumaria, es decir, un resumen de las cuentas contables afectas al área de análisis. En esta área en específico se incluyen todas las cuentas correspondientes a las deudas contraídas con los proveedores en las compras realizadas para el desarrollo de la actividad de la empresa y la recepción de bienes y servicios, saldos acreedores de impuestos, remuneraciones pendientes de pago y anticipos a clientes (ver Anexo II). En esta área el análisis se centra en la parte correspondiente a acreedores comerciales compuesto por las cuentas clasificadas en el cuadro de cuentas (CC) del PGC, dentro del grupo 4, correspondiente a proveedores, y 41, correspondiente a acreedores varios.

El objetivo es obtener evidencia suficiente sobre las afirmaciones, (NIA 315) , relativas a las transacciones durante el periodo objeto de auditoría, a los saldos contables a cierre del ejercicio y a la presentación e información a revelar sobre el área objeto de análisis. Nuestro trabajo en la empresa se compuso por la realización de revisiones analíticas y pruebas de detalle.

1. Revisión analítica.

Se realizan los siguientes análisis analíticos para obtener un entendimiento suficiente sobre el área.

- Existencia de saldos deudores en cuentas acreedoras.

Se realiza una búsqueda, dentro de la cartera de proveedores, para identificar posibles incorrecciones materiales como consecuencia de la existencia de saldos correspondientes a otras cuentas de deudoras a cierre de ejercicio, en línea con el principio contable de no compensación del apartado 3º del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del PGC: *“Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas*

anuales.” En el caso de la existencia de saldos deudores hay que determinar su razonabilidad y casuística para concluir si se trata de una incorrección material.

- Verificación sobre la correcta clasificación de saldos de grupo.

De acuerdo con el apartado 8, de la norma 5ª sobre la elaboración de las cuentas anuales del PGC, las operaciones vinculadas se deben clasificar de la siguiente manera: *“Los créditos y deudas con empresas del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a empresas del grupo o asociadas.”* El auditor propondrá reclasificaciones de los saldos a pagar con grupo que no estén clasificados de forma independiente. En este caso también se realizan circularizaciones a grupo para obtener evidencia sobre saldo y transacciones. Por último, se debe analizar la importancia de la dependencia de las empresas del grupo.

- Verificación sobre la correcta clasificación de proveedores de inmovilizado.

Se verifica que la empresa no contabiliza los saldos a pagar a proveedores, derivados de las altas de inmovilizado, en cuentas del grupo 4 en vez de en proveedores de inmovilizado. En el caso de que a cierre del ejercicio exista saldo de proveedores que estuviera compuesto por proveedores de inmovilizado se propondrán reclasificaciones.

- Análisis de los proveedores con un volumen de facturación más significativo.

Se realiza un procedimiento analítico, seleccionando los volúmenes de facturación más significativos y aquellos que han sufrido una mayor variación, tanto positiva como negativa, en comparación con el año anterior. El objetivo es obtener un conocimiento más amplio de la evolución del negocio en el presente ejercicio así como obtener evidencia y congruencia sobre las causas de las variaciones de los saldos que difieran de los valores esperados en un importe significativo (NIA 520). De esta forma se mitiga el riesgo de que la empresa no haya incluido gastos con devengo en el ejercicio, o incluso la existencia de gastos ficticios.

- Validación periodo medio de pago.

En este apartado se verifica la integridad, clasificación y exactitud de la información a revelar por la empresa en la memoria de las cuentas anuales en relación con periodo medio de pago a proveedores y que esta es conforme a lo establecido en la Resolución de 29 de enero de 2016 del ICAC. Pese a ser un apartado que aporta una información limitada el trabajo a realizar es extenso. Durante mis prácticas realicé un gran número

de revisiones sobre el periodo medio de pago a proveedores, de ahí la extensión en la explicación del proceso.

De acuerdo con la Resolución de 29 de enero de 2016 del ICAC, *“Para el cálculo del periodo medio de pago a proveedores se tendrán en cuenta las operaciones comerciales correspondientes a la entrega de bienes o prestaciones de servicios devengadas”*. Para comprobar la exactitud del PMP es necesario calcular por una parte la ratio de operaciones pagadas y el importe total de pagos, y por otra parte la ratio de operaciones pendientes de pago y el importe total de pagos pendientes, para finalmente obtener el periodo medio de pago a proveedores.

- *Ratio de operaciones pagadas e importe total de pagos.*

Se solicita a la empresa el total de las operaciones comerciales pendientes de pago al cierre del ejercicio anterior y pagadas en el año de auditoría y las registradas y pagadas en el año de auditoría. De este fichero se obtiene el total de las operaciones pagadas en 2018 y el número de días de pago entendido conforme a la Resolución del 29 de enero de 2016 del ICAC como: *“los días naturales que hayan transcurrido desde la fecha en que se inicie el cómputo del plazo hasta el pago material de la operación”*. Finalmente se calcula la ratio de las operaciones pagadas:

Ratio de las operaciones pagadas =	Σ (número de días de pago * importe de la operación pagada)
	Importe total de pagos realizados

Fuente: Resolución del 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

El auditor deberá cerciorarse de que la información proporcionada por la dirección ha sido adecuadamente preparada (NIA 520) comparando el importe total de las operaciones pagadas obtenido de la información solicitada con contabilidad. Para ello se suma el total de los gastos clasificados en el CC del PGC dentro del grupo 60 y del grupo 62²; se añade al importe una media aproximada del tipo impositivo de las compras de la empresa; se suman los proveedores y acreedores comerciales a cierre del año anterior al de auditoría; y se restan los proveedores y acreedores comerciales a cierre del año de auditoría. Como consecuencia del elevado número de operaciones, podrían existir diferencias que deberán ser inferiores a la materialidad de ejecución y

²No se incluyen aquellas cuentas de gasto que no son operaciones comerciales, como la cuenta 625. Primas de seguros y la cuenta 626. Servicios bancarios y similares

además como auditores se valorará su significatividad respecto al importe total de las operaciones pagadas.

- *Ratio de operaciones pendientes de pago e importe total de las operaciones pendientes de pago.*

Se solicita a la empresa el total de las operaciones comerciales registradas en el año de auditoría pero no pagadas a fecha de cierre. De este fichero se obtiene el importe total de las operaciones pendientes de pago a cierre del ejercicio de auditoría y el número de días pendientes de pago, definido por la Resolución del 29 de enero de 2016 del ICAC como “los días naturales que hayan transcurrido desde la fecha en que se inicie el cómputo del plazo hasta el último día del periodo al que se refieran las cuentas anuales.”. Finalmente se calcula la ratio de las operaciones pendientes de pago:

Ratio de las operaciones pendientes de pago =	$\Sigma (\text{número de días pendientes de pago} * \text{importe de la operación pendiente de pago})$
	Importe total de pagos pendientes

Fuente: Resolución del 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Se verificará la fiabilidad de la información proporcionada por la dirección (NIA 520) comparando el importe de total de pagos pendientes obtenido a partir de la información proporcionada por la dirección con el saldo de proveedores y acreedores a cierre del ejercicio objeto de auditoría.

- *Periodo medio de pago a proveedores:*

Con los resultados obtenidos se calcula el PMP de la siguiente manera:

Periodo medio de pago a proveedores =	$\frac{\text{Ratio operaciones pagadas} * \text{importe total pagos realizados} + \text{Ratio operaciones pendientes de pago} * \text{importe total pagos pendientes}}{\text{Importe total de pagos realizados} + \text{importe total pagos pendientes}}$

Fuente: Resolución del 29 de enero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

De forma adicional, se obtiene evidencia sobre las afirmaciones de existencia y exactitud (NIA 315) y sobre la fiabilidad de la información proporcionada por la dirección de las operaciones registradas sobre la que hemos trabajado (NIA 520). Para ello, se realizan dos validaciones, donde la población será el total de operaciones incluidas en los dos ficheros facilitados. De forma aleatoria hay que seleccionar una muestra de la población, la selección se realiza a través de una prueba especial con carácter cualitativo donde no se atienden a cuestiones monetarias. El objetivo de la prueba es validar que la fecha de registro de la compra que se encuentra en el fichero

coincide con la recepción de la mercancía o prestación de servicios, (Resolución de 29 de enero de 2016), que la fecha de registro del pago en el fichero coincide con la fecha valor de los extractos bancarios de la empresa y el importe de las facturas.

2. Pruebas de detalle.

i. Confirmaciones externas.

En línea con lo descrito en el apartado anterior “*CONFIRMACIONES EXTERNAS*”, se obtiene una evidencia de auditoría más fiable a través de fuentes independientes externas a la empresa (NIA 505) que por fuentes propias. En el caso de los proveedores se envían cartas de circularización para verificar distintos aspectos relacionados con el área. El objetivo principal es obtener evidencia sólida sobre la afirmación de integridad, es decir, que no existen pasivos omitidos por la entidad. También se da respuesta a las afirmaciones de corte de operaciones y derechos y obligaciones.

Se solicita a la compañía el saldo final y el mayor de las operaciones de cada proveedor. Para obtener seguridad sobre la fiabilidad de la información proporcionada por la dirección habrá que cuadrar el fichero de los proveedores con contabilidad (NIA 505).

Se realiza una selección de proveedores según saldo y volumen de facturación. Como la aserción principal que se quiere cubrir es la integridad, el formato de confirmaciones que se utilizará es ciego, es decir, la información solicitada en la carta deberá ser rellenada por el proveedor.

En las circularizaciones a proveedores se solicita con carácter general la confirmación de:

- Saldo a cierre de ejercicio.
- Detalle de los efectos descontados abonados y pendientes de vencimiento.
- Facturación del ejercicio.
- Detalle de los descuentos devengados y pendientes de facturación.
- Asuntos significativos que pudieran afectar a las relaciones comerciales.

En caso de no recibir respuesta, se procederá a la realización procedimientos alternativos. Se evaluarán albaranes, facturas y pagos del saldo a cierre de ejercicio en la cuenta de proveedores, dando respuesta a las afirmaciones de existencia y corte de operaciones (Ver Anexo III).

ii. Pasivos Omitidos.

El objetivo de esta prueba es responder de forma adecuada a los riesgos valorados sobre posibles incorrecciones materiales en las afirmaciones sobre las transacciones durante el

periodo objeto de análisis y sobre los saldos contables en el pasivo al cierre del periodo (NIA 315). La prueba se divide en dos partes, “*búsqueda en libros de IVA*” y “*pagos posteriores*”. De forma común, en ambas partes, se da respuesta a las afirmaciones de exactitud, corte de operaciones y derechos y obligaciones. Con la prueba “*búsqueda en libros de IVA*” se obtiene evidencia sobre las afirmaciones de ocurrencia y exactitud de las operaciones, mientras que con la prueba “*pagos posteriores*” se da respuesta a la afirmación de integridad (Ver Anexo IV).

- *Búsqueda en libros de IVA:*

La prueba comienza con la solicitud a la dirección del libro registro de facturas recibidas, de acuerdo con el artículo 64 del RD 1624/1992 los empresarios estarán obligados a llevar el libro registro de las operaciones realizadas. Se determina la población de análisis sobre las facturas recibidas en el periodo comprendido entre el 1 de enero, del año siguiente al año de auditoría, más los días del periodo medio de pago ya que se considera el periodo de mayor riesgo. En función de la materialidad y el nivel de riesgo de incorrección material establecido en el proceso de planificación se selecciona de forma aleatoria una muestra del total de la población. Cada uno de los ítems a analizar estará compuesto por una factura o parte ella, en el caso de que exista más de un tipo impositivo o que la factura esté contabilizada en varias líneas. Se verifica que la sociedad ha registrado la factura conforme a la ocurrencia del hecho económico a través de la fecha de albarán, el periodo de facturación o la fecha de factura dependiendo de las diferentes operaciones que se pueden presentar; en resumen, que se ha registrado la factura correctamente atendiendo al principio de devengo.

- *Pagos posteriores:*

La población de esta parte serán todos los pagos realizados por la empresa en el periodo comprendido entre el 1 de enero, en el año posterior al de auditoría, más el periodo medio de pago a proveedores. Se solicitan a la empresa los extractos bancarios del periodo delimitado, se verifica la fiabilidad de los ficheros presenciando la extracción de estos y el auditor deberá cerciorar de que el número de extractos bancarios coincide con el número de bancos circularizados (NIA 520). La población definitiva se obtiene eliminando los pagos que no estén afectos al análisis, como amortizaciones de préstamos, liquidación de intereses y pagos a la Tesorería General de la Seguridad Social.

De forma aleatoria y en función de la materialidad y el nivel de riesgo establecido en el proceso de planificación se escoge una muestra. Cada uno de los ítems a analizar podrá estar compuesto por un pago, existe la opción de que cada ítem de la población sea cada factura pagada. En el primer caso, se debe tener en cuenta que la empresa puede realizar los pagos en forma de remesa y por tanto se tendrá más de una factura en cada ítem a analizar. Se verifica si la empresa registra las facturas en línea con el principio de devengo, que el saldo registrado coincide con el importe de la factura y la integridad de los pasivos y los gastos en las cuentas anuales.

iii. Análisis de las facturas pendientes de recibir.

Se analizan las afirmaciones de existencia y valoración en relación con los saldos de las facturas pendientes de recibir. Se solicitará a la dirección el fichero donde registre las facturas pendientes de recibir, el cual debe coincidir con el saldo de la provisión reflejado en contabilidad. Se realiza una selección, de forma aleatoria, sobre el total de apuntes realizados en el fichero, en función del nivel de riesgo establecido en la planificación. Se analizan las facturas correspondientes a cada ítem, donde el auditor se deberá cerciorar de la existencia de la factura, de la correcta valoración y del registro del gasto en el ejercicio correspondiente.

4.3 ÁREA CUENTAS A COBRAR.

A continuación, se realiza el análisis del área de cuentas a cobrar. Se comenzará el trabajo de campo realizando una sumaria donde e incluyen las cuentas correspondientes a los derechos de cobro, saldos deudores de impuestos y créditos concedidos al personal (Ver Anexo V). El análisis se centrará en los derechos de cobro contraídos por la empresa en la venta de productos y prestación de servicios, durante el desarrollo de la actividad de la empresa, clasificadas en el PGC dentro del grupo 43, correspondientes a clientes y 44, correspondientes a deudores varios.

El objetivo del área es dar respuesta al total de las afirmaciones resumidas en la NIA 315. Para ello se realiza una combinación de revisiones analíticas y pruebas de detalle.

1. Revisión analítica.

i. Existencia de saldos acreedores en cuentas deudoras.

Se consideran las afirmaciones relativas a los derechos y obligaciones de los saldos contables que posee la sociedad. Para ello, se realiza una búsqueda dentro de la cartera de clientes para identificar la existencia de saldos acreedores a cierre del ejercicio. En

línea el apartado 3° del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del PGC que indica el principio contable de no compensación: *“Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.”* En caso de que existan saldos acreedores se deberán analizar su razonabilidad y casuística para determinar si finalmente este indicio puede ser una incorrección material.

ii. Verificación sobre la correcta clasificación de saldos de grupo.

Se realiza un análisis para detectar el registro de operaciones vinculadas de forma no independiente a los clientes externos, de acuerdo con el apartado 8, de la norma 5ª sobre la elaboración de las cuentas anuales del PGC. Se propondrán reclasificaciones de los saldos de grupo.

iii. Análisis de los saldos más significativos.

Al igual que en cuentas a pagar, se realiza un procedimiento analítico seleccionando los volúmenes de facturación más significativos y aquellos que han sufrido una mayor variación, tanto positiva como negativa, en comparación con el año anterior. El objetivo es obtener evidencia y congruencia sobre las causas de las variaciones de los saldos que difieran de los valores esperados en un importe significativo (NIA 520).

2. Pruebas de detalle.

i. Confirmaciones externas.

En línea con lo descrito en el apartado “*CONFIRMACIONES EXTERNAS*”, se obtiene una evidencia más fiable a través de la circularización a terceros. El objetivo principal es verificar la afirmación de existencia sobre los saldos contables de clientes a cierre de ejercicio y la afirmación de ocurrencia sobre las transacciones registrados durante el periodo objeto de auditoría, evitando así la posible existencia de ingresos ficticios que sobrevaloren el saldo de clientes. También se da respuesta a las afirmaciones de corte de operaciones y exactitud sobre las transacciones; y a las afirmaciones de valoración y derechos y obligaciones sobre los saldos contables a cierre de ejercicio. Sobre la afirmación de valoración se debe realizar trabajo adicional ya que la confirmación del saldo por parte de un tercero no aporta suficiente evidencia sobre la capacidad de cobro de la deuda, que se analizará a través de la prueba de detalle test de morosidad que se explicará a continuación.

La prueba de confirmación de terceros comienza solicitando a la dirección el saldo final y la facturación durante el ejercicio de cada cliente. Se obtiene fiabilidad sobre el fichero cuadrándolo con contabilidad (NIA 505) comprobando así la integridad de este. Sobre la población, se obtienen dos muestras de clientes a circularizar, según saldo y según volumen de facturación.

Para la circularización de clientes (dado que la principal aserción a cubrir es la existencia) se utiliza un formato de confirmación positiva, es decir, se introduce la información sobre el saldo y el volumen total de operaciones en la carta y se solicita al cliente que responda si está conforme con la información.

Con carácter general se solicita:

- Saldo a cierre de ejercicio.
- Facturación del ejercicio.
- Asuntos significativos que pudieran afectar a las relaciones comerciales.

En caso de no recibir respuesta, se realizan procedimientos alternativos que consistirán en revisar los albaranes de entrega y documentos como hojas de transporte que nos den evidencia sobre la existencia de las transacciones. Además, se comprueba el cobro de las operaciones verificando las afirmaciones de existencia y corte de operaciones (Ver Anexo VI).

ii. Test de morosidad.

Uno de los análisis más relevantes a realizar dentro del área de cuentas a cobrar es el análisis de la antigüedad de la deuda y de la recuperabilidad del saldo, para concluir si existe un posible deterioro sobre estos activos. El procedimiento de esta prueba es categorizar los saldos de clientes en un “aging” por tramos y posteriormente analizar aquellos con una antigüedad superior a lo razonable en el negocio de la entidad. El principal objetivo de esta prueba es mitigar el riesgo de exceso de activos registrados por derechos no recuperables.

4.4 ÁREA DE EXISTENCIAS.

Con relación al apartado, durante las prácticas se ha trabajado en los siguientes análisis analíticos y pruebas de detalle para dar respuesta a riesgos potenciales por posibles incorrecciones materiales que puedan tener las cuentas anuales en relación con las existencias.

- 1. Inventario físico:** A través del inventario físico se da respuesta a las afirmaciones de existencia, integridad, derechos u obligaciones de las existencias sobre los saldos contables al cierre del ejercicio.
- 2. Pruebas de corte de operaciones:** A través de las pruebas de corte se obtiene evidencia de que las transacciones se han contabilizado en el periodo correcto.
- 3. Test de valoración:** A través de estas pruebas se da respuesta a la afirmación de valoración de las existencias.
- 4. Análisis de obsolescencia:** A través de este procedimiento analítico se verifica la correcta valoración de las existencias.

1. Inventario físico.

Durante el inventario el objetivo es obtener evidencia sobre el estado y la realidad de las existencias de la compañía (NIA 501). Para ello se presencia el recuento físico de la empresa a cierre del ejercicio, en línea con las instrucciones del apartado 4 de la NIA 501 deberemos: *“(i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección; (iii) inspeccionar las existencias; y (iv) realizar pruebas de recuento.”*.

i. Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la dirección.

Se debe evaluar la claridad e idoneidad de las instrucciones de realización de inventarios por parte de la empresa, identificar que los equipos de personas encargados del recuento es el correcto y se intentará garantizar que el corte de las existencias es el adecuado (NIA 501).

ii. Aplicación de los procedimientos.

Se realiza un trabajo de observación para obtener evidencia de que las instrucciones y procedimientos descritos por la empresa son diseñados e implantados correctamente (NIA 501). Se comprueba que la empresa realiza un recuento total de las existencias sin que existan duplicidades en las referencias contadas y el auditor se cerciora de que no existen movimientos de mercancías durante el inventario.

iii. Inspección de las existencias.

Con la presencia en el inventario físico se obtiene evidencia sobre la realidad de las existencias, se intentan identificar productos que por su aspecto puedan estar dañado u obsoletos, además de posibles mercancías que sean propiedad de terceros (NIA 501).

iv. Pruebas de recuento.

La parte correspondiente al recuento de mercancías se divide en dos partes:

- a. *De listado a físico:* Se seleccionan, de forma aleatoria, un número de ítems sobre el listado de existencias facilitado por dirección y se comprueba con los productos del almacén, dando respuesta a la afirmación de existencia.
- b. *De físico a listado:* Se seleccionan un número de ítems, de forma aleatoria, del almacén de la empresa y se comprueba con el listado de la empresa, para obtener evidencia sobre la integridad de las existencias.

En el caso de encontrar diferencias, deberán ser ajustadas inmediatamente en el registro de la empresa y se deberá dar razonabilidad de las mismas. Se concluirá sobre la relevancia de las incidencias y ampliar la muestra del recuento si fuese necesario, para así obtener evidencia del correcto registro de las existencias a cierre de ejercicio.

2. Pruebas de corte de operaciones.

El objetivo principal de esta prueba es verificar el corte de las operaciones realizadas por la empresa. Se realizan dos pruebas, una primera dirigida a la salida/ventas de existencias y una segunda dirigida a las entradas/compras de existencias.

Se obtiene como población aquellas operaciones realizadas en el periodo que se establezca de riesgo, según el entendimiento del negocio. La población son el total de ventas y compras relacionadas con las existencias en el periodo de riesgo establecido, clasificadas en el CC del PGC en el grupo 7, para las ventas y en el grupo 6, para las compras. Sobre esta muestra se realiza una selección sobre el registro de ingresos y gastos de forma aleatoria en función del nivel de riesgo establecido en la fase de planificación. En el caso de las ventas, se comprueba que el registro del ingreso coincide con el albarán de salida del almacén de la empresa, o de entrada en el almacén del cliente, según los incoterms³ con los que la trabaje la empresa. En el caso de las compras, se comprueba que el registro del gasto coincide con el albarán de entrada en el almacén de la empresa o de salida del almacén del proveedor teniendo en cuenta también los incoterms con los que se trabaje. Se comprueba si la empresa ha registrado las operaciones en el periodo correcto, es decir, cuando adquiera o transfiera la propiedad de la mercancía y por tanto del riesgo. (Ver Anexo VII).

³Véase el objetivo de las reglas en la página web de la Cámara de Comercio Internacional:
<https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/>

3. Test de valoración.

El objetivo de las siguientes pruebas es dar respuesta a la afirmación de valoración sobre los saldos contables a cierre del periodo objeto de análisis (NIA 315). Durante las prácticas, se participo en la auditoría de empresas comercializadoras, es decir, sin proceso productivo y por tanto con mercaderías en balance. En el caso de empresas industrializadoras, que tuvieran productos en curso y terminados, se verificaría que los métodos utilizados por la empresa para el cálculo del coste de producción y por tanto de la valoración de los saldos a cierre de ejercicio es conforme a la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

i. Test de valoración del inventario.

A través de esta prueba se analiza que el método aplicado por la empresa en el proceso de valoración de las mercaderías es correcto y uniforme. De acuerdo con el PGC, NRV 10.^a Existencias, 1. Valoración inicial: *“Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción”*.

La población de la prueba es cada uno de los productos que componen el listado del inventario proporcionado por la dirección y previamente cuadrado con contabilidad. Se selecciona de forma aleatoria sobre el fichero una muestra de diferentes productos valorados a cierre del ejercicio. De cada uno de los ítems seleccionados se deberá obtener el coste al que está registrado y la cantidad de unidades que lo forman. La prueba se realiza en base al sistema al que la empresa valore las existencias. He realizado esta prueba con una entidad que valora las mercaderías en base a la aplicación del método FIFO, por ello se verifican las ultimas facturas de compra hasta llegar al total de unidades de cada producto en el inventario a fecha de cierre. Se comprueba que el precio al que se adquiere cada producto coincidirá con el precio al que las mercaderías están valoradas en contabilidad. (Ver Anexo VIII).

ii. Test valor neto realizable (VNR) del inventario.

En esta prueba se analiza que el VNR sea superior o igual al coste al que están valoradas las mercaderías a cierre de ejercicio. En línea con el PGC, NRV 10.^a Existencias, 2. Valoración posterior; *“Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las*

oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

Se obtiene la población a analizar a partir del stock a fecha de cierre del inventario. Se selecciona una muestra de forma aleatoria en función del nivel de riesgo establecido en el proceso de planificación. Cada uno de los ítems que componen la muestra, estará compuesto por una referencia valorada a cierre de ejercicio. La verificación consiste en solicitar para cada ítem seleccionado la primera factura de venta del ejercicio posterior al auditado y que el precio de venta, sin incluir los costes de comercialización (VNR), no es inferior al coste al que el producto está registrado en contabilidad. En caso de que el VNR sea inferior se propondrá una corrección valorativa minorando el valor del producto.

4. Análisis de Obsolescencia.

Se realiza un análisis sobre la obsolescencia de las existencias registradas en las cuentas anuales de la empresa. Se comprueban los criterios de deterioro y el cumplimiento que la empresa realiza sobre las existencias antiguas o de lenta rotación. Para analizar la posible obsolescencia de las existencias el auditor deberá prestar atención en aquellas referencias que no han tenido movimiento durante los últimos meses y en aquellas que por ejemplo por ser obsoletas tecnológicamente o por pertenecer a un proyecto que ya ha terminado su vida útil no se espere que tengan salida. Se analizan las devoluciones sobre las ventas realizadas, y el posible deterioro que esto pueda conllevar. El objetivo de esta prueba es mitigar el exceso de activos por sobrevaloración de existencias.

4.5 ÁREA INGRESOS

En este apartado se procede a redactar las pruebas de detalle que se han realizado en el área de ingresos durante las prácticas. Primero se realiza una sumaria con las cuentas clasificadas en el CC del PGC dentro del grupo 70 (Ver Anexo IX). El objetivo de las dos siguientes pruebas es dar respuesta a posibles incorrecciones materiales en el registro de operaciones relativas a ingresos. Por las características propias del área y los posibles incentivos de las empresas a cometer incorrecciones por fraude o error, los procedimientos relativos a ingresos se planifican con un nivel de riesgo alto, en línea con las indicaciones de la NIA 240.

1. Pruebas de detalle.

i. Confirmaciones externas.

Conforme a lo descrito en el apartado “*CONFIRMACIONES EXTERNAS*”, se obtiene una evidencia más fiable a través de la circularización a terceros. En el caso de los ingresos, se utiliza la información sobre la facturación para dar respuesta a las afirmaciones de ocurrencia, integridad, exactitud y corte de las operaciones sobre las transacciones, como se explica en el apartado “*ÁREA CUENTAS A COBRAR*”.

ii. Prueba sustantiva de ventas.

A través de esta prueba de detalle se da respuesta a las afirmaciones de exactitud, ocurrencia y corte sobre las transacciones durante el periodo objeto de auditoría (Ver Anexo X).

Nuestra población estará formada por las cuentas clasificadas en el CC del PGC dentro del grupo 70, correspondiente a ventas de mercaderías y dentro del grupo 75, correspondiente a otros ingresos de gestión. Se establece como periodo de riesgo todo el ejercicio auditado. Se selecciona una muestra de forma aleatoria según el nivel de riesgo establecido en la fase de planificación. Por lo comentado anteriormente, el nivel de riesgo será elevado, por lo que la selección estará compuesta por un mayor número de ítems en comparación con otras áreas. Cada uno de los ítems a analizar estará formado por una factura o por parte de ella, en el caso de que exista algún descuento o servicio diferente. A través del pedido del cliente o del contrato formalizado y del albarán de entrega correspondiente a cada ítem, se verificará la ocurrencia, exactitud y corte del ingreso. Se comprobará tanto la factura emitida como el cobro asociado a las transacciones seleccionadas.

iii. Abonos posteriores.

El objetivo principal de esta prueba es dar respuesta a las afirmaciones de integridad y corte de las operaciones de las transacciones durante el periodo objeto de auditoría (Ver Anexo XI). Para realizar la prueba se solicitará a la dirección el libro registro de facturas expedidas, de conformidad con el artículo 63 del RD 1624/1992 los empresarios estarán obligados a llevar el libro registro de las operaciones expedidas. La población estará compuesta por los abonos que el libro registro contenga desde el 1 de enero del año siguiente de auditoría hasta la fecha en que se considere que el riesgo está cubierto. En función de la materialidad y el nivel de riesgo de incorrección material establecido en el

proceso de planificación se selecciona de forma aleatoria una muestra. Cada uno de los ítems a analizar estará compuesto por una factura de abono. Se verifica que la sociedad no ha reconocido ingresos ficticios a cierre del ejercicio que posteriormente haya abonado en el ejercicio siguiente y se buscará congruencia a los abonos encontrados.

4.6 ÁREA BANCOS.

En línea con el apartado “*CONFIRMACIONES EXTERNAS*”, se obtiene evidencia a partir de fuentes independientes, en este caso de entidades financieras. El análisis incluido se centra en el área de tesorería, que es el que se realiza en las prácticas. En este caso, el objetivo principal es confirmar la existencia y exactitud de las partidas relacionadas principalmente con tesorería, también daremos respuesta a la afirmación de corte de operaciones.

Se solicita a la empresa el saldo de las cuentas relativas a tesorería. En estas confirmaciones se seleccionan como muestra el total de las entidades bancarias con las que la empresa tiene posiciones abiertas tanto acreedoras como deudoras. El formato de confirmación que se utiliza será a ciegas, es decir, la entidad financiera deberá rellenar la información que le solicitemos.

Con carácter general se solicita información relativa a distintas áreas:

En relación a tesorería:

- Cuentas corrientes y otras.

En relación con áreas de inversión:

- Cuentas a plazo y depósito.

En relación con la financiación de la empresa:

- Préstamos, cuentas de crédito, líneas de descuento comercial y créditos concedidos.
- Avals.
- Derivados y otros instrumentos financieros.

En relación con los poderes de las cuentas:

- Firmas autorizadas.

Se comprueba que las respuestas, en relación con tesorería coinciden, con lo que reflejan la contabilidad de la empresa. En este tipo de circularizaciones será necesario cubrir el 100% de las confirmaciones, únicamente en casos especiales se podrá realizar

procedimientos alternativos a través de los extractos bancarios donde se obtendrá evidencia sobre la exactitud y existencias del saldo. Otra fuente para obtener una evidencia más sólida es comprobar la información con la CIRBE⁴, un informe elaborado por el Banco de España sobre los pasivos y riesgos abiertos por personas jurídicas. Se comprobará, de forma adicional, que las personas autorizadas a realizar operaciones en la entidad financiera forman parte de la empresa y tienen poderes para tener firma autorizada en los productos financieros confirmados por las entidades financieras.

El resto de apartados se analizan en un papel de trabajo distinto, durante la estancia en la firma no se formo parte en el trabajo sobre el área de financiación.

4.7 ÁREA FISCAL:

Se analiza el efecto directo de los importes y de la información a revelar en los estados financieros de la empresa en relación con las obligaciones tributarias. La verificación de la información relativa a este apartado viene como consecuencia del riesgo fiscal inherente de las empresas como sujeto pasivo de los distintos impuestos. Deberemos analizar también los efectos materiales u otras consecuencias sobre los estados financieros que pueda tener el incumplimiento de las disposiciones legales (NIA 250).

La NIA 250 define los objetivos de los procedimientos realizados como: *“la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros”, “la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros;”*.

A continuación, se resume el trabajo de campo que se ha realizado sobre el área fiscal. Esto incluye el análisis de cuentas de IVA, IRPF y la Seguridad Social de los trabajadores a cargo de la empresa. En el análisis del área fiscal también se realiza trabajo sobre la correcta valoración y registro del IS, durante las prácticas en la firma no se formo parte en trabajo del IS. Para realizar el análisis lo primero que se realiza es una Sumaria, que incluye la información comparativa de los estados financieros de la empresa en relación a esta área (Ver Anexo XII).

⁴Véase en:

https://sedeelectronica.bde.es/sede/es/menu/tramites/Solicitud_de_in_f91d40ea9282d21.html

1. Impuesto sobre el Valor Añadido.

i. Cuadre de la última carta de pago con contabilidad:

Se comienza el trabajo de campo solicitando a la empresa los modelos 303, trimestrales o mensuales en función del tamaño de la empresa y su obligación de presentación, presentado en la Agencia Tributaria. Realizamos una tabla de forma manual, donde se incluyen las bases imponibles, las cuotas a liquidar y las fechas de la declaración-liquidación del modelo según la naturaleza de las operaciones, para verificar que se han presentado en tiempo y forma. La diferencia de saldos será la cuota que la sociedad tendrá que ingresar en Hacienda Pública en el caso de que el saldo sea acreedor, cuando el IVA repercutido sea superior al IVA soportado. En el caso contrario, la sociedad tendrá un saldo deudor, el cual se podrá deducir en los siguientes periodos de liquidación siempre que no hayan transcurrido 4 años contados desde la presentación de esa presentación-liquidación⁵, o podrá optar por solicitar la devolución del saldo existente a su favor a 31 de Diciembre, perdiendo el derecho a poderlo compensar en los periodos siguientes⁶ (Ley 37/1992 de 28 de diciembre).

A cierre de ejercicio, la cuota a ingresar, compensar o devolver de la última carta de pago presentada, deberá de estar reflejada en las cuentas anuales, ya que su liquidación es del 1 al 30 de enero. El auditor deberá evidencia de que el saldo de la carta de pago coincide con el saldo en los estados financieros de la empresa, y en el caso de saldos deudores de años anteriores se comprobará el derecho de cobro o compensación por parte de la empresa. Además, se obtendrá evidencia de que las liquidaciones del modelo se han realizado dentro del plazo marcado por la Agencia Tributaria. A través de esta prueba se verifican las afirmaciones de integridad, derechos y obligaciones y valoración sobre los saldos contables al cierre del periodo (Ver Anexo XIII).

ii. Cuadre de bases imponibles de IVA.

Otro procedimiento que se realiza sobre el modelo 303, es el cuadre de las bases imponibles declaradas con contabilidad. A través de esta prueba se da respuesta a la afirmación de integridad sobre los sobre las bases de IVA declaradas durante el periodo objeto de auditoría.

⁵Véase: Artículo 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶Véase el artículo 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- *Cuadre de bases del IVA soportado:*

Para el cuadro de las bases imponibles de IVA soportado se sumarán el importe de las cuentas clasificadas en el CC del PGC dentro del grupo 6, que estén afectas a este impuesto; las adquisiciones de activos; y los anticipos a proveedores. Por el contrario, se restarán el saldo de las facturas pendientes de recibir donde el gasto está registrado, pero no incluido en la declaración y los gastos cuyo IVA no sea deducible el cual tampoco estará incluido en la declaración y se añadirán los gastos registrados en ejercicio anterior vía provisión de facturas pendientes de recibir que se hayan declarado en el ejercicio.

- *Cuadre de bases del IVA repercutido:*

Para el cuadro de las bases imponibles del IVA repercutido se sumarán el importe de las cuentas clasificadas en el CC del PGC dentro del grupo 7, que estén afectas a este impuesto; las ventas de activos; las facturas pendientes de emitir; y los anticipos de clientes. Por el contrario, se restará las facturas pendientes de emitir donde el ingreso estará contabilizado, pero no incluido en la declaración.

Cuando se comparan las bases declaradas en la Agencia Tributaria con la contabilidad de la empresa, lo normal es la existencia de diferencias como consecuencia de distintos motivos. El auditor deberá evaluar la significatividad de las diferencias y si son en favor o en contra de la Agencia Tributaria. Si las diferencias son significativas se analizará la naturaleza de las mismas y se realizarán procedimientos alternativos.

- iii. Modelo 390 o SII.

Las empresas que cumplan las condiciones para estar obligadas a acogerse al Sistema de Información Inmediata, regulado por el Real Decreto 596/2016 del 2 de diciembre, o que voluntariamente se acojan a él, estarán exentas de presentar el modelo 390, entre el 1 y el 30 de enero. En el caso de que la empresa se acoja al SII se comprueba que la información incluida en este coincide con lo declarado en los modelos de IVA. En el caso de que la empresa presentara el modelo 390, se comprueba que la información de la declaración con el total de las declaraciones mensuales o trimestrales.

2. Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

- i. Cuadre de la última carta de pago con contabilidad:

El trabajo comienza solicitando a la empresa el Modelo 111, mensual o trimestral en función del tamaño de la Sociedad y su obligación de presentación. En este modelo la

Compañía declara y liquida las retenciones que ha practicado durante el periodo a trabajadores y profesionales. Se realiza una tabla manual donde se incluyen el número de perceptores, el importe de las percepciones, el importe de las retenciones y la fecha de declaración-liquidación según la naturaleza de los rendimientos: rendimientos del trabajo o de actividades económicas y dentro de estos rendimientos dinerarios o en especie.

La cuota mensual o trimestral de la última declaración presentada en la Agencia Tributaria deberá coincidir con la contabilidad de la empresa ya que su declaración-liquidación es del 1 al 21 de enero. En este caso, se compara el importe de la última carta de pago con la cuenta 4751. A través de esta prueba se verifican las afirmaciones de integridad, derechos y obligaciones y valoración sobre los saldos contables al cierre del periodo (Ver Anexo XIV).

ii. Cuadre del importe de las percepciones.

Se realiza el cuadro del importe de las percepciones declaradas en el modelo 111 con contabilidad. Así se da respuesta al riesgo de incorrecciones materiales de la afirmación de integridad sobre las bases declaradas durante el periodo objeto de auditoría.

Para el cuadro del importe de las percepciones de rendimientos del trabajo se sumarán los importes de las cuentas clasificadas en el CC del PGC como 640 “Sueldos y Salarios”; se restarán las indemnizaciones que no estén exentas, previstas en el Estatuto de los Trabajadores⁷ y que sean liquidadas conforme a la LIRPF⁸. Adicionalmente se tendrán en cuenta las periodificaciones devengadas en años anteriores, que hayan sido pagadas y declaradas en el año de auditoría

Para el cuadro del importe de las percepciones de rendimientos de actividades económicas se utiliza principalmente la cuenta clasificada en el CC del PGC dentro del grupo 623. Servicios profesionales independientes, donde se registra el gasto de servicios recibidos por profesionales a los que se ha practicado retención, adicionalmente se deberá tener en cuenta la posible existencia de honorarios de profesionales que hayan sido activados como inmovilizado.

⁷Véase en: Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.

⁸Véase en: artículo 7.e de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

iii. Modelo 190.

Se solicita a la empresa el modelo 190, el resumen anual del modelo 111, donde se encuentran el número total de percepciones, el importe anual y el importe de las retenciones e ingresos a cuenta relacionados. Se deben comparar los tres datos facilitados con la suma de las cartas de pago de forma individual, las posibles diferencias pueden surgir como consecuencia de rentas exentas y dietas exceptuadas de gravamen, las cuales se pueden encontrar clasificadas dentro del modelo 190 con la “Clave L”. Se deberá eliminar del importe total de las percepciones el importe de la “Clave L” para poder cuadrar el resumen anual con la suma de los trimestrales.

iv. Comprobación de retribuciones a administradores.

Se utilizan las rentas clasificadas con la “Clave E”, para verificar si el órgano de administración percibe algún tipo de retribución por sus funciones en línea con la disposición duodécima del artículo 200 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, de 27 de diciembre de 1989. El objetivo es verificar la información revelada por la empresa en la memoria, en línea con el artículo 260.11 de la LSC *“El importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa...”*, deberá formar parte del contenido de la memoria.

3. Cotizaciones a la Seguridad Social.

Se solicita a la empresa el modelo TC1 que refleja las cuotas correspondientes a la empresa y a los trabajadores y determina el importe a pagar. Se verifican todas las cartas del ejercicio para comprobar que se están presentados correctamente en tiempo y forma y que no existan posibles contingencias fiscales.

i. Cuadre de la última carta de pago con contabilidad:

Se cuadra la última carta del modelo TC1 con contabilidad, ya que está pendiente de pago a cierre, para ello se utiliza la cuenta clasificada en el CC del PGC dentro del grupo 476. Organismos de la Seguridad Social acreedores. Se comprueba que el importe cuadra y además el auditor se cerciorará de que el pago está presente comprobándolo en los extractos bancarios de la empresa.

4. Prueba de Nóminas.

El objetivo de la prueba de nóminas es validar la correcta retención por IRPF y Seguridad Social que realiza la entidad es de acuerdo a la Agencia Tributaria, se valida también que la empresa cumple con lo exigido por el convenio colectivo aplicable. La población estará formada por los trabajadores incluidos en el modelo 190, a partir del modelo se selecciona una muestra de forma aleatoria. Cada uno de los ítems a analizar será la retención realizada a un trabajador. Para realizar la validación se introducen los datos del trabajador, incluidos en el modelo 190, en el servicio de cálculo de retenciones⁹ que facilita la página web de la agencia tributaria y se comprueba que coincide con la retención realizada por la empresa (Ver Anexo XV). A través de esta prueba se mitiga el riesgo de que la empresa retenga un menor porcentaje del que debería, registrando por tanto un menor pasivo con Hacienda lo que podría repercutir en contingencias fiscales. En el caso de obtener diferencias positivas, se verifica que exista petición escrita del trabajador de aumento de la retención.

5. INFORME DE AUDITORÍA.

El proceso de auditoría tiene como objetivo la emisión del informe de auditoría dónde el auditor exprese la opinión que se ha formado sobre si los estados financieros han sido preparados conforme al marco de información financiera aplicable y por tanto expresan la imagen fiel de la entidad.

El auditor puede emitir los siguientes tipos de opiniones:

1. Opinión no modificada (o favorable).

Los estados financieros están preparados conforme al marco de información financiera aplicable y además están libres de errores por incorrecciones materiales o fraude. (NIA 700)

2. Opinión modificada.

Los estados financieros en su conjunto no están libres de errores por incorrecciones materiales o el auditor no ha podido obtener evidencia suficiente para emitir una opinión libre. Dentro de la opinión modificada podemos encontrar dos tipos:

⁹ Véase en: <https://www2.agenciatributaria.gob.es/wlpl/PRET-R190/index.zul>

- Opinión con salvedades.

Las cuentas anuales en su conjunto expresan la imagen fiel excepto por los efectos o posibles efectos de las cuestiones que se describan y que contienen incorrecciones materiales o el auditor no pueda obtener evidencia suficiente sobre estos aspectos de forma individual o agregada pero no generalizada para el conjunto de los estados financieros (NIA 705).

- Opinión desfavorable.

Las cuentas anuales en su conjunto no expresan la imagen fiel determinando el auditor que las incorrecciones materiales son generalizadas (NIA 705).

- Opinión denegada.

El auditor denegará la emisión de opinión cuando no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente (NIA 705).

Otras partes del informe de auditoría:

Aspectos más relevantes de la auditoría o Cuestiones claves de auditoría.

Las cuestiones claves de auditoría, para entidades de interés público, y los aspectos más relevantes de la auditoría, para entidades que no sean de interés, son introducidas en 2016 por el ICAC a través de la Norma Internacional de Auditoría 701 introduce la responsabilidad del auditor de comunicar las cuestiones claves de auditoría en el informe de auditoría. Esta nueva parte del informe de auditoría viene como consecuencia de las reclamaciones internacionales sobre la ampliación del contenido comunicativo en el informe sobre el trabajo realizado por el auditor, pese a ello la novedad de la norma lleva a los auditores a tener incertidumbre sobre las posibles consecuencias de esa información sobre los usuarios (Gambetta, García Benau, Sierra García, & Orta Pérez, 2019).

En este párrafo el auditor deberá revelar cuáles han sido las áreas de la auditoría con un mayor riesgo significativo de incorrecciones materiales, además deberá comunicar las causas y los procedimientos ha utilizado para obtener evidencia suficiente sobre el área.

Párrafo de énfasis

El auditor utilizará este apartado para informar al usuario sobre alguna cuestión que forma parte de las cuentas anuales y es de tal importancia que resulta fundamental para

que los usuarios comprendan los estados financieros. El auditor informará al usuario de que la cuestión no modifica su opinión (NIA 706).

Párrafo sobre otras cuestiones relevantes.

El auditor utilizará este apartado para informar al usuario sobre una cuestión no presentada o revelada en los estados financieros y que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría (NIA 706).

6. CONCLUSIONES

El objetivo de esta memoria ha sido transmitir el conocimiento adquirido durante la realización del Máster de Auditoría de la Universidad de Zaragoza, durante el año académico 2018/2019, combinado con la realización de prácticas en una firma de auditoría durante 5 meses. Durante la memoria he tratado de combinar los conocimientos teóricos adquiridos en la docencia del máster con los conocimientos prácticos obtenidos en la firma de auditoría.

En la memoria se han intentado plasmar las distintas fases de una auditoría. Los apartados, “*ACTIVIDADES PREVIAS AL ENCARGO DE AUDITORÍA*”, “*FASE DE PLANIFICACIÓN*” e “*INFORME DE AUDITORÍA*”; tienen un contenido crucial en un trabajo de auditoría y por ello se realizan por profesionales con mayor experiencia, por tanto, se han introducido en la memoria desde una perspectiva teórica combinando lo aprendido en el Máster con el marco aplicable para cada caso. En el apartado “*FASE DE EJECUCIÓN*”, el más extenso de la memoria, se ha intentado plasmar el trabajo realizado durante las prácticas identificando los riesgos y objetivos de cada prueba y apoyando ese trabajo con el marco legislativo aplicable para cada caso. Como apoyo a la fase de ejecución se debe de utilizar el apartado “*ANEXOS*”, formado por los distintos papeles de trabajo donde se puede entender la fase de ejecución de una forma más práctica y visual. Los papeles de trabajo han sido realizados de forma independiente a la firma de auditoría como consecuencia de la política de empresa de no extraer ningún tipo de información de la misma. Es importante entender la memoria como el trabajo realizado durante mis prácticas, no como un trabajo de auditoría completo.

Entiendo que la conclusión del trabajo deber estar relacionada con las prácticas y el máster. La memoria está estrechamente relacionada con el trabajo realizado durante el año, desde la perspectiva de la oportunidad de poder formar parte y desarrollarme como

profesional en una firma entendiendo la aplicación práctica del trabajo de auditoría a la vez que de forma teórica en la universidad entendiendo la auditoría en su conjunto. Esto ha supuesto un continuo flujo de sinergias entre el trabajo realizado en cada lugar y como consecuencia en un aprendizaje exponencial en la forma de trabajar y en mis conocimientos sobre el trabajo realizado.

7. BIBLIOGRAFÍA.

- Abolacio Bosch, M. (2013). *Planificación de la auditoría: gestión contable y gestión administrativa para auditorías*. Antequera, Málaga. IC Editorial.
- Cañibano, L (1996): *Curso de auditoría contable* (página 53). Madrid, España. Editorial Piramide.
- Código de Ética Profesional, Instituto de censores jurados de cuentas de España.
- de Lara Bueno, M. I. (2007). *Manual básico de revision y verificación contable*. Madrid, España. Editorial Dykinson.
- Gambetta, N., García Benau, M. A., Sierra García, L., & Orta Pérez, M. (2019). *Las cuestiones clave de auditoría esperadas en España: ¿son los auditores previsibles?*. Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review.
- García Agüero, Pilar (Febrero 2016). *Calidad en la Auditoría: Un viaje sin retorno*. Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Num.23, página 38.
- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España: *Guía de Actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad*.
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el valor añadido; Artículo 99: *Ejercicio del derecho a la deducción*; Artículo 115: *Supuestos generales de devolución*.
- Martínez García, F. J. (1996). *Materialidad y Riesgo en Auditoría*. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas y el Ministerio de Economía y Hacienda.
- NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*. . Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 250, *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 315, *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 500, *Evidencia de auditoría*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 501, *Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 505, *Confirmaciones Externas*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 520, *Procedimientos analíticos*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas.
- NIA 530, *Muestreo de Auditoría*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 700, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 705, *Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- NIA 706, *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, *por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas*. (Artículo 6.3 y 12). Ministerio de Economía y Hacienda.

- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, *por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, *para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido*. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Resolución de 24 de junio de 2003, por la que se modifica la Norma técnica de auditoría sobre “*Confirmaciones de terceros*”. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- Resolución de 29 de enero de 2016, *sobre la Información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

8. ANEXOS.

Anexo I:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre: 31/12/2018
Fecha trabajo: 15/02/2019
Fecha revisión: 25/02/2019

Trabajo realizado por: Javier Lopez
Trabajo revisado por: Gerente I.

Técnica de selección Aleatoria sobre un Extracto Bancario Enero 2019

El objetivo del Anexo I, es mostrar la técnica de selección que se ha utilizado durante la duración de las prácticas, tal y como se explica en la redacción del trabajo y en línea con la NIA 530.

Muestra seleccionada a través del METODO ALEATORIO

Utilizamos la función "*=Aleatorio()*" en la columna "*Muestra Aleatorio*", para obtener valores aleatorios sobre la población. Seleccionaremos, para realizar análisis, aquellas filas que tengan un valor superior en la columna "*Muestra Aleatorio*", en función de las necesidades de análisis.

Muestra Aleatorio	Fecha Valor	Fecha Contable	Concepto	Importe	Saldo Final	
0,921100964	04/01/2019	02/01/2019	TGSS	-5.500,00	150.521,29	Ítem seleccionado
0,689070164	07/01/2019	04/01/2019	Intereses Préstamo	-987,55	149.533,74	
0,953668974	07/01/2019	04/01/2019	Amortización Préstamo	-2.000,00	147.533,74	Ítem seleccionado
0,158958252	07/01/2019	03/01/2019	Remesa 5550003	5.215,60	152.749,34	
0,929801943	09/01/2019	07/01/2019	Factura Endesa	-35,50	152.713,84	Ítem seleccionado
0,462861237	14/01/2019	11/01/2019	Transferencia Interna	10.000,00	162.713,84	
0,458713833	17/01/2019	15/01/2019	Pago Factura 154552	-1.050,23	161.663,61	
0,344928317	18/01/2019	17/01/2019	Remesa 5550153	15.450,00	177.113,61	
0,160426959	20/01/2019	18/01/2019	Pago Factura 153145	-18.502,00	158.611,61	
0,079948955	21/01/2019	21/01/2019	Remesa 5550150	850,22	159.461,83	
0,656771284	23/01/2019	22/01/2019	Liquidación Intereses	5,23	159.467,06	
0,364455086	23/01/2019	22/01/2019	Remesa 5550117	150,33	159.617,39	
0,646873593	29/01/2019	28/01/2019	Sueldos y Salarios	-65.201,31	94.416,08	
0,930389441	28/01/2019	25/01/2019	Pago Factura 154452	-200,00	94.216,08	Ítem seleccionado

ok, concluimos satisfactoriamente.

Anexo II:

SUMARIA AREA CUENTAS A PAGAR.	Periodo actual 31/12/2018	Periodo anterior 31/12/2017	Diferencia	Diferencia %	Link
400 - Proveedores	-2.734.540	-2.848.231	113.691	-4%	A
4009 - Proveedores facturas pendientes de recibir	0	51.700	-51.700	-100%	A
401 - Proveedores efectos comerciales a pagar	0	0	0	0	
403 - Proveedores empresas del Grupo	-406.035	-210.271	-195.764	93%	A
4039 - Prov. emp Grupo facturas pendientes de recibir	0	0	0	0	
404 - Proveedores empresas asociadas	0	0	0	0	
405 - Proveedores otras partes vinculadas	0	0	0	0	
406 - Envases y embalajes a devolver a proveedores	0	0	0	0	
410 - Acreedores por prestaciones de servicios	0	0	0	0	
4109 - Acr.por prest. de serv. facturas pendientes de recibir	0	0	0	0	
411 - Acreedores efectos comerciales a pagar	0	0	0	0	
419 - Acreedores por operaciones en comun	0	0	0	0	
438 - Anticipos de clientes	0	0	0	0	
465 - Remuneraciones pendientes de pago	-627.785	-296.638	-331.147	112%	B
4750 - Hacienda Pública acreedora por Iva	0	-37.545	37.545	-100%	B
4751 - Hacienda Pública acreedora por retenciones practicadas	-58.747	-33.727	-25.020	74%	B
4752 - HP acreedora por Impuesto de Sociedades	0	0	0	0	
4758 - H.P. acr ret int prést empresas	0	0	0	0	
476 - Organismos de la Seguridad social acreedores	-258.809	-146.257	-112.552	77%	B
477 - Hacienda Pública Iva repercutido	0	-2.522	2.522	-100%	B
Cuentas a Pagar	-4.085.915	-3.523.490	-562.424	16%	

A En el "ÁREA CUENTAS A PAGAR", realizamos un análisis de los saldos correspondientes al grupo 4.

[Ver en Link, Circularización Cuentas a Pagar.](#)

[Ver en Link, Pasivos Omitidos](#)

B En el "ÁREA FISCAL" realizamos un análisis de los saldos correspondientes a impuestos:

[Ver en Link, Trabajo de IVA.](#)

[Ver en Link, Trabajo de IRPF](#)

[Ver en Link, Trabajo de TCI](#)

Concluimos favorablemente

Anexo III:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha cierre: 31/12/2018
Fecha trabajo: 25/02/2019
Fecha revisión: 15/03/2019

Trabajo realizado por: Javier Lopez
Trabajo revisado por: Gerente I

Circularización Cuentas a Pagar

Realizamos la circularización con los terceros independientes a la empresa, con el objetivo de obtener evidencia de auditoria. Determinamos como población la cartera de proveedores de la empresa, cuadrada con contabilidad. A partir de este dato y de forma aleatoria, realizamos una selección de 6 proveedores.

A continuación detallamos los proveedores que han sido circularizados, el saldo según la empresa ABC y según el proveedor, la diferencia entre ambos saldos, el método de la confirmación y además se adjunta la respuesta recibida:

Empresa		Confirmación Externa					
Nombre proveedor	Saldo	Saldo 31.12.18	Diferencia saldo	Conciliación	Recepción vía:	Comprobación posterior con el tercero vía:	Alternativo
P 1	-48.682	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	A
P 2	-169.695	-169.695	0	N/A	Via Carta	Via Telefonica	N/A Link respuesta proveedor
P 3	-616.496	-694.777	78.281	B	Via Carta	Via Telefonica	N/A Link respuesta proveedor
P 4	-30.357	-30.357	0	N/A	Via Carta	Via Telefonica	N/A Link respuesta proveedor
P 5	-356.351	-356.351	0	N/A	N/A	Via Telefonica	N/A Link respuesta proveedor
P 6	-696.617	N/A	N/A	N/A	Via Carta	Via Telefonica	N/A Link respuesta proveedor
TOTAL	-1.918.197	-1.251.179	78.281				

A Alternativo Proveedor 1

Para aquellos proveedores circularizados que no responden a la circularización comprobamos el saldo de forma alternativa. Para ello comprobamos que el saldo de la cuenta del proveedor coincide con el mayor, y a partir de este comprobamos la existencia de las facturas y de su correspondiente pago.

Ver trabajo a continuación:

Saldo P 1 Pendiente a 31/12/2018 -48.682

Mayor Proveedor 1

Fecha Factura	nº Factura	Importe	
10/12/2018	45123	-10.142	Ok, vista factura con fecha 10/12/2018 y visto pago con fecha 05/01/2019
15/12/2018	45963	-6.085	Ok, vista factura con fecha 15/12/2018 y visto pago con fecha 25/01/2019
18/12/2018	45721	-3.245	Ok, vista factura con fecha 18/12/2018 y visto pago con fecha 25/01/2019
25/12/2018	45326	-10.548	Ok, vista factura con fecha 25/12/2018 y visto pago con fecha 10/02/2019
29/12/2018	45218	-9.331	Ok, vista factura con fecha 29/12/2018 y visto pago con fecha 10/02/2019
31/12/2018	45212	-9.331	Ok, vista factura con fecha 31/12/2018 y visto pago con fecha 10/02/2019
TOTAL		-48.682	

Comprobamos, a través del alternativo, la existencia del saldo a 31/12/2018 y que este se ha contabilizado de acuerdo al marco normativo aplicable.

B Conciliación Proveedor 3

En el caso del proveedor 3, obtenemos diferencias entre el saldo de la empresa y la respuesta del proveedor.

En primera instancia la empresa nos concilia el saldo y nosotros como auditores analizamos la información proporcionada. Ver a continuación:

Saldo Proveedor	-694.777
Conciliación	78.281
Saldo Entidad	-616.496
Diferencia	0

La diferencia se debe a dos facturas contabilizadas por el proveedor en el ejercicio 2019, cuando el devengo es en el ejercicio 2018.

Fecha Factura	nº Factura	Importe	
29/12/2018	4536	-27.398	Ok, vista factura con fecha 29/12/2018 y visto pago con fecha el 15/02/2019
30/12/2018	4963	-50.883	Ok, vista factura con fecha 30/12/2018 y visto pago con fecha el 15/02/2019
TOTAL		-78.281	

Hemos comprobado la existencia de las facturas y su posterior pago, cerciorandonos así de la existencia de la operación y de su correcta contabilización.

Ok, concluimos el análisis de forma satisfactoria

Anexo IV:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre:	31/12/2018
Fecha trabajo:	25/02/2019
Fecha revisión:	25/03/2019

Trabajo realizado por:	Javier Lopez
Trabajo revisado por:	Gerente I

Pasivos Omitidos

Busqueda en los libros de IVA

Determinamos como población, para la primera prueba, las facturas recibidas y que componen el libro de IVA soportado en el periodo comprendido entre el 01/01/2019 y el 20/02/2018, teniendo en cuenta los 45 días del periodo medio de pago de la empresa, que consideramos como el periodo con un mayor riesgo de incorrecciones sobre las afirmaciones de existencia y ocurrencia. [Ver Link Libro de IVA soportado](#)

Realizamos la selección de la muestra, sobre el total de la población, a través del método de selección. Teniendo en cuenta el nivel de riesgo y el número de ítems de la población obtenemos una selección de 3 ítems a analizar. [Ver Link método de selección](#)

Ver trabajo a continuación:

Datos s/Libro de IVA Soportado		Datos s/Factura			Comprobación Auditor
Fecha factura	Importe	Número de Factura	Descripción	Importe	Devengo: Año auditoria/ Año posterior
31/01/2019	3.058,31	151112	Estancia en Hotel Enero	3.058	Año posterior
27/01/2019	1.021,12	155456	Compra Enero 2019	1.021	Año posterior
04/02/2019	6.000,00	155956	Por trabajos realizados Diciembre de 2018	6.000	Año auditoria
				Diferencia	0

Pagos posteriores

A continuación realizamos la segunda prueba de pasivos omitidos. Determinamos como población el total de los pagos realizados por la empresa y que encontramos en los extractos bancarios. El periodo de análisis es del 01/01/2019 al 20/02/2019, con los 45 días del periodo medio de pago de la empresa, que consideramos como el periodo con un mayor riesgo de incorrección. Sobre el total de las operaciones eliminamos aquellos pagos que no estén afectos a nuestro análisis, como amortizaciones de préstamos, liquidación de intereses y pagos a la TGSS. [Ver Link Extractos Bancarios](#)

Realizamos la selección de la muestra, sobre el total de la población, a través del método de selección. Teniendo en cuenta el nivel de riesgo y el número de ítems de la población obtenemos una selección de 5 ítems a analizar. [Ver Link método de selección](#)

Ver trabajo a continuación:

Datos s/Extracto Bancario		Datos s/Factura			Comprobación Auditor
Fecha Valor	Importe	Número de Factura	Fecha Factura	Importe	Devengo: Año auditoría/ Año posterior

05/01/2019	50.231,54	154564	10/12/2018	50.232	Año auditoría
07/01/2019	1.225,23	150012	26/12/2018	1.225	Año auditoría
03/01/2019	201,22	154848	06/12/2018	201	Año auditoría
22/01/2019	8.631,60	154231	26/12/2018	8.632	Año auditoría
15/02/2019	3.121,55	153222	30/01/2019	3.122	Año posterior

Ok, registrada en el periodo y por el importe correcto
Ok, registrada en el periodo y por el importe correcto
Ok, registrada en el periodo y por el importe correcto
Ok, registrada en el periodo y por el importe correcto
Ok, registrada en el periodo y por el importe correcto

Diferencia 0

Hemos comprobado que la empresa registra de forma correcta los pasivos.

Damos respuesta a las afirmaciones de ocurrencia, integridad y corte de operaciones

Concluimos satisfactoriamente la prueba.

Anexo V:

SUMARIA AREA CUENTAS A COBRAR	Periodo actual 31/12/2018	Periodo anterior 31/12/2017	Diferencia	Diferencia %	
430 - Clientes	3.056.146	1.711.442	1.344.704	79%	A
4309 - Clientes, facturas pendeintes de emitir	0	0	0	0	
431 - Clientes, efectos comerciales a cobrar	0	0	0	0	
432 - Clientes, operaciones de "Factoring"	0	0	0	0	
433 - Clientes, empresas del Grupo	410.156	201.632	208.524	103%	A
434 - Clientes, empresas asociadas	0	0	0	0	
435 - Clientes, otras partes vinculadas	0	0	0	0	
436 - Clientes de dudoso cobro	41.206	32.015	9.191	29%	B
437 - Envases y embalajes a devolver por clientes	0	0	0	0	
440 - Deudores	0	0	0	0	
441 - Deudores, efectos comerciales a cobrar	0	0	0	0	
446 - Deudores de dudoso cobro	0	0	0	0	
449 - Deudores por operaciones en común	0	0	0	0	
460 - Anticipos de remuneraciones	0	0	0	0	
4700 - Hacienda Pública, deudora por IVA	25.000	25.000	0	25.000	C

4708 - HP, deudora por subvenciones concedidas	10.000	10.000	0	10.000	D
4709 - HP, deudora por devolución de impuestos	0	0	0	0	
471 - Organismos de la Seguridad social deudores	0	0	0	0	
472 - Hacienda Pública, IVA soportado	0	0	0	0	
473 - Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	0	0	0	0	
490 - Det. de valor de créditos por operaciones comerciales	5.000	8.051	-3.051	11.102	B
544 - Créditos a corto plazo al personal	0	0	0	0	
558 - Socios por desembolsos exigidos	0	0	0	0	
Cuentas a Cobrar	3.507.508	1.945.089	1.562.419	80%	

A En el "ÁREA CUENTAS A COBRAR", realizamos un análisis de los saldos correspondientes al grupo 43.

[Ver en Link, Circularización Cuentas a Cobrar.](#)

B En el "ÁREA CUENTAS A COBRAR", realizamos un análisis de la cobrabilidad de los clientes.

[Ver en Link, Test de Morosidad](#)

C En el "ÁREA FISCAL" realizamos un análisis de los saldos deudores correspondientes a impuestos.

[Ver en Link, Trabajo de IVA.](#)

D Se realiza trabajo sobre el estado de las subvenciones.

[Ver en Link, Trabajo de subvenciones](#)

Concluimos favorablemente

Anexo VI:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha cierre:	31/12/2018
Fecha trabajo:	15/02/2019
Fecha revisión:	25/02/2019

Trabajo realizado por:	Javier Lopez
Trabajo revisado por:	Gerente I

Circularización Cuentas a Cobrar

Realizamos la circularización con terceros independientes a la empresa, con el objetivo de obtener evidencia de auditoria. Determinamos como población la cartera de clientes de la empresa, previamente cuadrada con contabilidad. A partir de este dato y de forma aleatoria, realizamos una selección de 4 clientes. [Ver trabajo en Link](#)
A continuación detallamos los clientes que han sido circularizados, el saldo según la empresa ABC y según el cliente, la diferencia entre ambos saldos, el método de la confirmación y además se adjunta la respuesta recibida:

Documentación Empresa			Confirmación externa						
Nombre del cliente	Facturación	Saldo	Confirmación enviada via:	Saldo Confirmado	Diferencia Saldo	Facturación Confirmada	Diferencia Saldo	Comprobación posterior via:	Alternativo
Cliente 1	7.776.569	1.052.288	Via Carta	1.052.288	0	7.776.569	0	Via Telefonica	N/A
Cliente 2	2.421.262	455.638	Via Carta	455.638	0	2.421.262	0	Via Telefonica	N/A
Cliente 3	1.084.836	260.156	Via Carta	260.156	0	1.084.836	0	Via Telefonica	N/A
Cliente 4	1.018.288	121.551	Via Carta	121.551	0	1.018.288	0	Via Telefonica	N/A
TOTAL	12.300.955	1.889.633		1.889.633		12.300.955			

[Link respuesta cliente](#)

[Link respuesta cliente](#)

[Link respuesta cliente](#)

[Link respuesta cliente](#)

El saldo y la facturación que la empresa ABC tiene registrada coincide con el de su cliente, por tanto obtenemos evidencia sobre la existencia del saldo de esos clientes y sobre la ocurrencia de las transacciones que provienen de la facturación.

Concluimos satisfactoriamente

Anexo VII:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre: 31/12/2018

Fecha trabajo: 15/02/2019

Fecha revisión: 25/02/2019

Trabajo realizado por: Javier Lopez

Trabajo revisado por: Gerente I

Corte de operaciones compras

Establecemos como población el total de las compras relacionadas con la existencias en el periodo de riesgo establecido, clasificadas en el CC del PGC en el grupo 6. Realizaremos la selección de forma aleatoria sobre las ventas de la empresa en el periodo de riesgo establecido. [Ver trabajo en link](#)

Empresa		Comprobación sobre albarán						
Fecha de recepción	Fecha registro compra	Nombre proveedor	Incoterms	Fecha salida almacén proveedor	Documentación	Nº Albarán	Periodo de devengo correcto	
28/12/2018	28/12/2018	P 1	DDP	25/12/2018	Albaran	8921	SI	Ok.
05/01/2019	31/12/2018	P 2	DDP	30/12/2018	Albaran	8835	SI	Ok.
17/12/2018	17/12/2018	P 3	DDP	12/12/2018	Albaran	8954	SI	Ok.
10/01/2019	10/01/2019	P 4	DDP	02/01/2019	Albaran	8994	SI	Ok.

Hemos comprobamos que la compra que registra la empresa coincide con el albarán de entrada en almacén de la empresa, en este caso por el incoterm DDP y que la empresa ha contabilizado el alta de la existencia en el periodo correcto.

Ok, concluimos favorablemente

Corte de operaciones de venta

Para realizar la prueba establecemos como población el total de las ventas realizadas relacionadas con las mercaderías en el periodo de riesgo establecido, clasificadas en el CC del PGC en el grupo 7. Realizamos una selección de forma aleatoria sobre las ventas de la empresa en el periodo de riesgo establecido. [Ver trabajo en Link.](#)

Empresa		Documentación comparativa					Comprobación	
Fecha de salida s/fichero	Producto	Incoterms	Documentación	Número albarán/factura	Fecha albarán	Nombre de Cliente	Cantidad del albarán coincide con la factura de venta	Reconocido en el periodo correcto
12-Dec-18	W	ExW	Albarán de salida y Factura	.1707/8947	12-Dec-18	P 1	SI	SI
22-Dec-18	X	ExW	Albarán de salida y Factura	.1805/8155	22-Dec-18	P 2	SI	SI
22-Dec-18	Y	ExW	Albarán de salida y Factura	.1706/8156	22-Dec-18	P 3	SI	SI
22-Dec-18	Z	ExW	Albarán de salida y Factura	.1700/8162	22-Dec-18	P 4	SI	SI

Comprobamos que el ingreso que registra la empresa coincide con el albarán de salida del almacén de la empresa, en este caso por el incoterm ExW y que la empresa ha contabilizado la baja de la existencia en el periodo correcto.

Ok, concluimos favorablemente

Anexo VIII:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre: 31/12/2018
Fecha trabajo: 15/02/2019
Fecha revisión: 25/02/2019

Trabajo realizado por: Javier Lopez
Trabajo revisado por: Gerente I

Test de Valoración del Inventario

El objetivo de esta prueba es verificar que el método aplicado en la valoración de las mercancías es el correcto. Establecemos como población cada uno de los productos que componen el listado de inventario de la empresa, que previamente hemos cuadrado con contabilidad. [Ver link inventario](#)
Seleccionamos una muestra de 3 productos a través del método aleatorio. [Ver link selección](#)

Ver trabajo a continuación:

Inventario de la empresa						Comprobación con últimas facturas						Conclusión	
Código del producto	Descripción	Unidad de medida	Coste Producto	Cantidad Stock	Total	Número de factura	Fecha Factura	Proveedor	Cantidad Factura	Coste unitario factura	Coste total	Diferencia	
X	Zapatillas estilo converse	Unidades	109	120	13.066	11112	18-Oct-18	P 1	12	109	1.307	0	
						11113	26-Oct-18	P 1	48	109	5.226		
						11114	9-Nov-18	P 1	60	109	6.533		
Y	Zapatilla de deporte	Unidades	116	49	5.684	12254	25-Dec-18	P 2	49	116	5.684	0	
Z	Zapatos	Unidades	96	40	3.822	65657	12-Nov-18	P 3	8	96	764	0	
							25-Jun-18	P 3	32	96	3.057		
Total					22.571							22.571	0

OK

Para cada ítem obtenemos el coste al que está registrado y la cantidad de unidades que lo forman. Verificamos con las últimas facturas de compra para comprobar si la empresa registra correctamente las mercaderías en el stock.

No encontramos diferencias entre el registro de la empresa y las facturas. Es decir, el precio al que se adquiere el producto es al que están valoradas las mercaderías

Ok , concluimos favorablemente

Anexo IX:

SUMARIA AREA INGRESOS	Periodo	Periodo	Diferencia	Link
	actual	anterior	Diferencia	
	31/12/2018	31/12/2017	%	
700 - Ventas de mercaderías	7.205.112	6.916.908	288.204	4% A
701 - Ventas de productos terminados	0	0	0	0
702 - Ventas de productos semiterminados	0	0	0	0
703 - Ventas de subproductos y residuos	0	0	0	0
704 - Ventas de envases y embalajes	0	0	0	0
705 - Prestaciones de servicios	3.023.231	2.872.069	151.162	5% A
706 - Descuentos sobre ventas por pronto pago	0	0	0	0
708 - Devoluciones de ventas y operaciones similares	0	0	0	0
709 - "Rappels" sobre ventas	0	0	0	0

A En el "ÁREA INGRESOS" realizamos un análisis de los saldos correspondientes al grupo 7.

[Ver en Link, prueba sustantiva de ventas](#)

[Ver en Link, abonos posteriores](#)

Concluimos favorablemente

Anexo X:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre:	31/12/2018
Fecha trabajo:	15/02/2019
Fecha revisión:	25/02/2019

Trabajo realizado por:	Javier
Trabajo revisado por:	Gerente I

Prueba Sustantiva de Ventas

El objetivo de la prueba es obtener evidencia sobre la existencia y ocurrencia de las ventas registradas por la compañía. Determinamos como población para la prueba todas las ventas (grupo 70 y grupo 75) del periodo de auditoria, establecido como de riesgo. A partir de la población, seleccionamos una muestra de items de forma aleatoria. [Ver trabajo en link](#). Analizaremos cada una de las cuentas de ingreso de la empresa y comprobaremos que coincide con lo registrado por esta. Debemos tener en cuenta que la cuenta puede formar parte simplemente de una línea de la factura, por lo que deberemos comprobar tanto el nº de cuenta analizado como el total de la factura.

Para la realización de la prueba sustantiva de venta, visualizaremos para cada ítem seleccionado:

- Factura de venta
- Contrato formalizado con el cliente
- Cobro de la factura.

Realizamos el trabajo de validación a continuación:

S/Datos de la empresa						Comprobación Auditor				
Nº de cuenta (PGC)	Nombre de cuenta	nº Factura	Fecha de registro	Importe línea de factura	Total factura	nº Factura	Cliente	Fecha Factura	Importe factura	Diferencia
70014	VENTAS DE ZAPATOS	N/FRA. 468	28/12/2018	2.688	10.451	468	Cliente 1	28/12/2018	10.451	0
										<i>Ok, visto cobro el 20/01/2019</i>
7001	VENTAS	N/FRA. 474	27/06/2018	123.851	45.629	474	Cliente 2	27/06/2018	45.629	0
										<i>Ok, visto cobro el 20/07/2018</i>
70014	VENTAS DE ZAPATOS	N/FRA. 031	30/11/2018	15.818	129.961	031	Cliente 3	30/11/2018	129.961	0
										<i>Ok, visto cobro el 20/12/2018</i>
7001	VENTAS	N/FRA. 011	23/07/2018	4.004	4.845	011	Cliente 4	23/07/2018	4.845	0
										<i>Ok, visto cobro el 20/08/2018</i>
7001	VENTAS	N/FRA. 024	21/11/2018	14.135	14.135	024	Cliente 5	21/11/2018	14.135	0
										<i>Ok, visto cobro el 20/12/2018</i>
TOTAL					205.021	205.021				0

Comprobamos que los ingresos registrados por la compañía son acordes con la factura emitida y con el cobro asociado a las transacciones.

Concluimos satisfactoriamente.

Anexo XI:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre: 31/12/2018
Fecha trabajo: 15/03/2019
Fecha revisión: 25/03/2019

Trabajo realizado por: Javier Lopez
Trabajo revisado por: Gerente I

Prueba Abonos Posteriores.

A continuación realizamos prueba de abonos posteriores, nuestra población serán los abonos que compongan el libro de IVA Repercutido desde el 01/01/2020 al 20/02/2020, donde tenemos en cuenta el periodo medio de pago como mayor riesgo para que exista una incorrección. Realizamos la selección de la muestra de 3 ítems a analizar a través del método aleatorio. [Ver Link Trabajo de selección.](#)

Documentos Empresa					Comprobación Auditor		
Fecha del Abono	Nº Abono	Cliente	Importe del Abono	Detalles del Abono	Nº Factura de venta relacionada	Importe factura de venta relacionada	Fecha factura de venta relacionada
29-Jan-19	Abono 405	Cliente 2	-22.878	Anulación Fra. N° 416 de fecha 29 de enero de 2019 Factura rectificativa de abono -	416	-22.878	27-Feb-19 (*)
17-Jan-19	Abono 325	Cliente 5	-15.645	anulación de fra/ 039 de fecha 17 de enero de 2019	39	-15.645	3-Feb-19 (**)
TOTAL			-38.523			-38.523	

- (*) Dicho abono se corresponde con una factura emitida en enero de 2019 y que la cia se reconoció como anticipo. Se emite esta factura de abono, por dicho importe, si bien posteriormente con fecha 27/02/2019 se emite factura nº 416 rectificativa del importe inicialmente facturado y abonado.

Comprobamos dicha factura rectificativa, que efectivamente también identificamos en el libro de IVA Repercutido que se emite en el día inmediatamente posterior a la factura de abono.

Ok, vista factura rectificativa, concluimos sin incidencias

- (**) Dicho abono se corresponde con una factura emitida en enero de 2019. Se emite esta factura de abono, por dicho importe, si bien posteriormente con fecha 03/02/2019 se emite factura nº 039 rectificativa del importe inicialmente facturado y abonado.

Comprobamos dicha factura rectificativa, que efectivamente también identificamos en el libro de IVA Repercutido que se emite en ese mismo día en que se recibe la factura de abono.

Ok, vista factura rectificativa, concluimos sin incidencias

Concluimos favorablemente

Anexo XII:

SUMARIA ÁREA FISCAL	Periodo actual 31/12/2018	Periodo anterior 31/12/2017	Diferencia	Diferencia %	Link
<i>4750 - Hacienda Pública acreedora por Iva</i>	<i>0</i>	<i>-37.545</i>	<i>37.545</i>	<i>-100%</i>	<i>A</i>
<i>477 - Hacienda Pública Iva repercutido</i>	<i>0</i>	<i>-2.522</i>	<i>2.522</i>	<i>-100%</i>	<i>A</i>
<i>4700 - Hacienda Pública, deudora por IVA</i>	<i>-4.085.915</i>	<i>-3.523.490</i>	<i>-562.424</i>	<i>16%</i>	<i>A</i>
<i>472 - Hacienda Pública, IVA soportado</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0%</i>	<i>A</i>
<i>4751 - Hacienda Pública acreedora por retenciones practicadas</i>	<i>-58.747</i>	<i>-33.727</i>	<i>-25.020</i>	<i>74%</i>	<i>B</i>
<i>4752 - Hacienda Pública acreedora por Impuesto de Sociedades</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0%</i>	<i>C</i>
<i>476 - Organismos de la Seguridad social acreedores</i>	<i>-258.809</i>	<i>-146.257</i>	<i>-112.552</i>	<i>77%</i>	<i>D</i>
<i>471 - Organismos de la Seguridad social deudores</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0%</i>	<i>D</i>
<i>473 - Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>0%</i>	

A Se realiza el análisis correspondiente al IVA.

[Ver en Link, Trabajo de IVA.](#)

B Se realiza el análisis correspondiente al IRPF.

[Ver en Link, Trabajo de IRPF](#)

C Se realiza el análisis correspondiente al Impuesto de Sociedades (no descrito en la memoria).

[Ver en Link, Trabajo SS](#)

D Se realiza el análisis correspondiente a la seguridad social.

[Ver en Link, Trabajo de TCI](#)

Concluimos favorablemente

Anexo XIII:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre:	31/12/2018
Fecha trabajo:	15/02/2019
Fecha revisión:	25/02/2019

Trabajo realizado por:	Javier Lopez
Trabajo revisado por:	Gerente I

Trabajo sobre el IVA

Comenzamos el trabajo sobre esta área solicitando a la empresa las cartas de pago del modelo 303.
Introducimos las cartas de pago del modelo 303, en la siguiente tabla.

IVA DEVENGADO											
Mes	Fecha Presentación	Régimen General		Régimen Reducido		Adquisiciones Intracomunitarias		Otras operaciones con inv. suj. Pasivo		Total Bases	Cuota devengada
		Base 21%	Cuota 21%	Base 10%	Cuota 10%	Base	Cuota	Base	Cuota		
Enero	15/02/2018	1.139.254	239.243	166.983	1.670	189.123	39.716	0	0	1.495.360	280.629
Febrero	18/03/2018	1.248.515	262.188	158.843	1.588	166.439	34.952	0	0	1.573.797	298.729
Marzo	18/04/2018	1.509.953	317.090	156.146	1.561	131.742	27.666	0	0	1.797.841	346.317
Abril	19/05/2018	1.998.154	419.612	134.460	1.345	173.164	36.364	0	0	2.305.778	457.321
Mayo	19/06/2018	1.958.546	411.295	165.984	1.660	105.315	22.116	0	0	2.229.845	435.071
Junio	20/07/2018	1.615.219	339.196	139.415	1.394	144.007	30.241	0	0	1.898.641	370.832
Julio	20/08/2018	1.766.214	370.905	166.493	1.665	177.721	37.321	0	0	2.110.428	409.891
Agosto	20/09/2018	1.955.328	410.619	142.262	1.423	175.542	36.864	0	0	2.273.132	448.905
Septiembre	21/10/2018	1.443.305	303.094	139.701	1.397	191.321	40.177	0	0	1.774.327	344.668
Octubre	21/11/2018	1.713.431	359.821	140.903	1.409	182.141	38.250	0	0	2.036.475	399.479
Noviembre	22/12/2018	1.667.189	350.110	197.329	1.973	188.812	39.651	0	0	2.053.330	391.734
Diciembre	22/01/2019	1.738.901	365.169	114.452	1.145	108.364	22.756	0	0	1.961.717	389.070
TOTAL		19.754.009	4.148.342	1.822.971	18.230	1.933.691	406.075	0	0	23.510.671	4.572.647

		IVA DEDUCIBLE								
Mes	Fecha Presentación	Operaciones interiores corrientes		Operaciones Bienes de Inversión		Adquisiciones Intracomunitarias		Cuota a deducir	Diferencia	Resultado
		Base	Cuota	Base	Cuota	Base	Cuota			
Enero	15/02/2018	1.980.915	415.992	0	0	189.123	39.716	455.708	-175.079	-175.079
Febrero	18/03/2018	1.089.549	228.805	0	0	166.439	34.952	263.757	34.971	34.971
Marzo	18/04/2018	1.604.912	337.032	0	0	131.742	27.666	364.697	-18.380	-18.380
Abril	19/05/2018	1.197.410	251.456	0	0	173.164	36.364	287.821	169.501	169.501
Mayo	19/06/2018	1.848.491	388.183	0	0	105.315	22.116	410.299	24.771	24.771
Junio	20/07/2018	1.691.518	355.219	0	0	144.007	30.241	385.460	-14.629	-14.629
Julio	20/08/2018	1.722.291	361.681	0	0	177.721	37.321	399.003	10.889	10.889
Agosto	20/09/2018	1.125.084	236.268	0	0	175.542	36.864	273.131	175.774	175.774
Septiembre	21/10/2018	1.203.562	252.748	0	0	191.321	40.177	292.925	51.743	51.743
Octubre	21/11/2018	1.193.255	250.584	0	0	182.141	38.250	288.833	110.646	110.646
Noviembre	22/12/2018	1.821.173	382.446	0	0	188.812	39.651	422.097	-30.363	-30.363
Diciembre	22/01/2019	1.241.125	260.636	0	0	108.364	22.756	283.393	105.677	105.677
TOTAL		17.719.285	3.721.050	0	0	1.933.691	406.075	4.127.125		

Cuadre de la carta de pago con contabilidad

Cuadramos el resultado de las cartas de pago de diciembre con contabilidad, ya que esta pendiente de liquidación y por tanto deberá estar reflejada en las cuenta anuales.

Carta pendiente de pago	105.677
Importe cobtabilidad	105.677
<i>Diferencia</i>	<i>0 Ok</i>

Cuadre de las bases.

A través de esta prueba damos respuesta a la afirmación de integridad de las bases declaradas por la empresa durante el año.

IVA Soportado

600	Compras de mercaderías	11.276.488,00
607	Trabaj. realiz. por otras emp.	2.932.946,40
621	Arrendamientos	977.648,80
622	Reparaciones	782.119,04
623	Servicios de profesionales	586.589,28
627	Publicidad	782.119,04
628	Sumistros	195.529,76
629	Otros servicios	1.955.297,60
629	Gasto de viaje nómina sin IVA	-86.589,28
4009	Prov. fras. pdtes. recibir 31.12.18	-409.089
4009	Prov. fras. pdtes. recibir 31.12.17	895.868
407	Anticipos proveedores 31.12.18	100.096
407	Anticipos proveedores 31.12.17	-238.729
	Compras inmovilizado	0

Total gasto s/ contabilidad	19.750.294
Total bases IVA soportado	19.652.976
Diferencia	-97.318,30 < IR

OK

IVA Repercutido

700	Ventas de mercaderías	17.042.315,00
705	Prestaciones de servicios	5.901.512,00
4309	Cientes Ptes. Facturar 31.12.18	-1.902.322,00
4309	Cientes Ptes. Facturar 31.12.17	2.501.523,00
438	Anticipos clientes 31.12.18	-400.201,00
438	Anticipos clientes 31.12.17	312.100
	Ventas de inmovilizado	

Total ingresos s/ contabilidad	23.454.927
Total bases IVA repercutido	23.510.671
Diferencia	-55.744 < IR

OK

Cuadre con el Modelo 390 con 303

Comprobamos que la información del modelo 390 con el total de las declaraciones mensuales o trimestrales

	IVA Repercutido					
	Base 10%	Cuota 10%	Base 21%	Cuota 21%	Total Base	Total Cuota
Modelo 303	1.822.971	18.230	19.754.009	4.148.342	21.576.980	4.166.572
Modelo 390	1.822.971	18.230	19.754.009	4.148.342	21.576.980	4.166.572
Diferencia	0	0	0	0	0	0
	Ok	Ok	Ok	Ok	Ok	Ok

	IVA Soportado			
	Operaciones Interiores Corrientes		Total Base	Total Cuota
Modelo 303	17.719.285	3.721.050	17.719.285	3.721.050
Modelo 390	17.719.283	3.721.049	17.719.283	3.721.049
Diferencia	-2	0	-2	0
	Ok, <IR	Ok	Ok, <IR	Ok

Concluimos sin incidencias significativas.

Anexo XIV:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre: 31/12/2018
Fecha trabajo: 15/02/2019
Fecha revisión: 25/02/2019

Trabajo realizado por: Javier Lopez
Trabajo revisado por: Gerente I

Trabajo sobre IRPF

Comenzamos solicitando a la empresa las cartas de pago del modelo 111. Introducimos los datos en la siguiente tabla:

		Rendimientos del Trabajo						Rendimientos Activid. Prof.			Total
		Dinerarios			En Especie			Dinerarios			
Periodo	Fecha Present.	N° Percep.	Percep.	Retenc.	N° Percep.	Percep.	Retenc.	N° Percep.	Percep.	Retenc.	Retenciones
Enero	21/02/2019	250	501.090	59.175	0	0	0	6	6.000	517	59.692
Febrero	22/03/2019	248	541.061	64.400	0	0	0	5	4.512	189	64.589
Marzo	17/04/2019	243	510.764	58.601	0	0	0	8	8.123	256	58.857
Abril	22/05/2018	244	534.022	58.482	0	0	0	2	1.002	10	58.492
Mayo	22/06/2018	245	500.028	54.075	0	0	0	1	504	52	54.127
Junio	21/07/2018	241	540.916	59.368	0	0	0	5	2.012	203	59.571
Julio	05/08/2018	237	544.489	56.319	0	0	0	6	3.023	305	56.625
Agosto	20/09/2018	248	545.932	57.252	0	0	0	8	6.554	828	58.080
Septiembre	24/10/2018	239	512.564	52.402	0	0	0	2	2.123	318	52.721
Octubre	21/11/2018	235	522.797	54.710	0	0	0	4	3.212	142	54.852
Noviembre	22/12/2018	231	545.544	58.239	0	0	0	9	6.548	321	58.559
Diciembre	22/01/2019	243	525.486	57.218	0	0	0	3	2.021	119	57.338
TOTAL		240	4.771.778	508.065				4	26.999	2.299	510.364

Presentadas en tiempo y forma

<IR

Cuadre de la última carta de pago con contabilidad

Cuadramos a continuación la última carta de pago, pendiente de liquidación, con contabilidad:

S/contabilidad	47510001 H.P.RETENCIONES IRPF PROFESION	119
	47510002 RETENCION RENDIM. TRABAJO PER	57.218
S/última CP		57.457

Diferencia 238 Ok

Cuadre de bases rendimientos del trabajo

Cuadre modelo 190.

A través de esta prueba damos respuesta a la afirmación de integridad sobre las bases del IRPF.

Comprobamos que la información del modelo 190 coincide con el total de declaraciones del año.

640. Sueldo y Salarios	5.012.458,00
465. Remuneración pendiente variable	-300.211
465. Provisión nómina vacaciones	-20121
S/Contabilidad	4.692.126,00
S/ CP	4.771.778
Diferencia	79.652 <IR

	Nº Percepciones	Retención
Modelo 190	240	510.364
Modelo 111	240	510.364
Diferencia	0	0
	Ok	Ok

En el análisis del IRPF no encontramos diferencias significativas, y por tanto concluimos que el apartado expresa la imagen fiel.

Ok, concluimos favorablemente

Anexo XV:

Nombre empresa: ABC, SA

Fecha de cierre: 31/12/2018
Fecha trabajo: 15/02/2019
Fecha revisión: 25/02/2019

Trabajo realizado por: Javier Lopez
Trabajo revisado por: Gerente I.

Prueba de Nóminas.

A través de esta prueba validamos la correcta retención por IRPF y Seguridad Social que realiza la entidad es de acuerdo a la Agencia Tributaria. Además validamos que la empresa aplica correctamente el convenio colectivo.

Establecemos como población el modelo 190, sobre el que realizaremos un muestra de forma aleatoria.

El trabajo que realizamos es comprobar a través de la página web de AEAT que la empresa retiene correctamente a sus trabajadores.

DNI	Año Nacimiento	Situación Familiar	Gastos Deducibles	Percepción s/Modelo 190	S/Cía		S/ Auditor		Diferencia	
					Retención	%IRPF	Retención	%IRPF		
1 xxxxxxxx-x	1990	3	1500	23.000	2.693,94	12,50%	2.783,00	12,10%	0,40%	Ok
2 xxxxxxxx-x	1980	3	2000	50.000	11.450,00	22,88%	11.445,00	22,89%	-0,01%	Ok
3 xxxxxxxx-x	1960	3	3000	43.000	8.475,32	19,77%	8.488,20	19,74%	0,03%	Ok

Hemos comprobado que la empresa aplica correctamente la retención de IRPF y SS de sus trabajadores.

Además hemos comprobado que los trabajadores están bajo en convenio colectivo aplicable.

[Ver link convenio](#)

Concluimos favorablemente