



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

GUÍA DE AUDITORÍA

AUDIT GUIDE

Autora

Laura Giménez Corellano

Directora

María Ángeles Duque Martínez

Universidad de Zaragoza

Facultad de economía y empresa

Grado en Finanzas y Contabilidad

Curso 2019-2020

Resumen

La finalidad de este trabajo consiste en realizar una guía básica sobre el trabajo de Auditoría, con el objeto de que sirva de apoyo a futuros estudiantes de la asignatura de Auditoría de Estados Financieros o estudiantes que necesiten ayuda con cualquier otra asignatura de contabilidad.

El trabajo se ha dividido en tres partes:

En primer lugar, definiciones acerca del Auditor y del trabajo global, continuando con las normas reguladoras, fases y procedimientos.

La segunda parte en la que se divide el trabajo consiste en la explicación detallada de tres masas patrimoniales, Inmovilizado material, Existencias y Clientes, Proveedores, Acreedores y Deudores, elegidas por su complejidad e importancia, además del límite en extensión del trabajo. Esta parte es la más importante.

Para acabar, explicación sencilla y breve sobre la Materialidad por su importancia en este ejercicio y profundización en un informe de Auditoría con un ejemplo y su interpretación.

Abstract

The purpose of this work is to make a basic guide about Audit work, in order to support future students of the “Auditoría de Estados Financieros” subject or students who need help with any accounting subject.

The work has been divided in three parts:

First, I have defined what an Auditor is and his global work, I have continued with the regulatory standards, phases and procedures.

The second part consists of a detailed explanation of three patrimonial masses, Property, Plant and Equipment, Stocks and Clients, Suppliers, Creditors and Debtors, they were chosen for their complexity and importance, in addition to the limit in the extent of the work. This part of the work is the most important.

Finally, a simple and brief explanation of Materiality for its importance in this exercise and a detailed Audit report with an example and its interpretation.

ÍNDICE	
1. INTRODUCCIÓN	PÁG 1
2. ¿QUÉ ES LA AUDITORÍA?	PÁG 2
3. NORMATIVA	PÁG 4
4. FASES	PÁG 6
5. CUENTAS ANUALES	PÁG 9
• 5.1.-Marco conceptual	PÁG 9
• 5.2.-Inmovilizado Material	PÁG 11
• 5.3.-Existencias	PÁG 17
• 5.4.-Deudores y acreedores por operaciones comerciales	PÁG 23
6. MATERIALIDAD	PÁG 28
7. INFORME	PÁG 29
• 7.1.-Ejemplo de informe de auditoría	PÁG 33
• 7.2.-Aplicación	PÁG 36
8. CONCLUSIONES	PÁG 38
9. BIBLIOGRAFÍA	PÁG 39

1. INTRODUCCIÓN

El presente documento consiste en una breve guía de los aspectos más importantes que rodean el trabajo de auditoría.

Comenzaré definiendo qué es una auditoría, su finalidad, tipos y un análisis de la figura del auditor.

A continuación, se expondrán las normas que la regulan, sus límites y plazos.

Para terminar la primera parte del trabajo describiré las tres fases que conlleva una auditoría:

1. fase preliminar
2. desarrollo de un plan de actuación
3. diseño y ejecución

La parte más importante del trabajo consiste en examinar tres masas patrimoniales: Inmovilizado material, Clientes y Existencias.

En ellas se define cada masa patrimonial, con los aspectos más destacables de una auditoría y los errores más frecuentemente cometidos por las entidades.

Se ha preferido explicar 3 masas en detalle, elegidas por su complejidad e importancia, en lugar de ver brevemente todas. Además de ser las más vistas durante la estancia en prácticas en una auditoría.

Para finalizar el trabajo se menciona la materialidad, concepto básico en este tema, y se explica detalladamente en qué consiste el informe de auditoría con los párrafos que exigen las NIA-ES.

En todo momento la información ha sido contrastada con las Normas Internacionales de Auditoría.

El propósito personal consiste en, ayudar a futuros alumnos de la asignatura de Auditoría de Estados Financieros de cuarto curso del grado de Finanzas y Contabilidad, a comprender esta asignatura.

Se ha recurrido en algunas ocasiones a vivencias personales, ocurridas en una auditoría, modificándose los datos.

2. ¿QUÉ ES LA AUDITORÍA?

“La auditoría de las cuentas anuales consiste en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación.” (art. 4, LAC)

¿Cuál es la finalidad?

“El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.” (Art. 1, LAC).

Tipos

Existen diversas formas de clasificar una auditoría, nosotros la vamos a clasificar en externa e interna:

- La auditoría externa o de cuentas anuales, es aquella que está regulada y trata de verificar que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel y cumplan con la normativa establecida.

“La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación. Asimismo, comprenderá la verificación del informe de gestión que, en su caso, acompañe a las cuentas anuales, a fin de dictaminar sobre su concordancia con dichas cuentas anuales y si su contenido es conforme con lo establecido en la normativa de aplicación.” (LAC Art. 4.1)

- La auditoría interna es un método de comprobación y registro llevado a cabo por la empresa voluntariamente para alcanzar sus objetivos. El objetivo es evaluar el control interno de la empresa.

Auditor

El auditor es la persona independiente que acepta el encargo de auditoría, en el que tiene que ofrecer una “opinión” sobre la “imagen fiel” de una empresa con los datos históricos, para ello, debe redactar un informe sobre “los riesgos a los que se enfrenta la empresa”. Puesto que se trata de una opinión, no garantiza la inexistencia de errores.

Los valores fundamentales de un buen auditor son:

- Ética: *“principios de competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.”*
- Escepticismo profesional: consiste en tener una posición indagadora ante posibles errores.
- Juicio profesional: opinión propia documentada y contrastada del ejercicio realizado.
- Evidencia: reunir toda la información necesaria mediante “procedimientos de auditoría” para reducir el riesgo de auditoría.

Riesgo de auditoría

“Riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados.”(NIA-ES 315)

El auditor aplicará procedimientos para valorar la significatividad de las incorrecciones:

- Indagaciones
- Procedimientos analíticos
- Observación e inspección

3. NORMATIVA

En 1977 se crea el IFAC (Internacional Federation of Accountants), organismo formado por contadores de todo el mundo.

Este, crea un comité llamado IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board), encargado de emitir las normas internacionales de auditoría (NIA).

Todos los estados miembros de la Unión Europea adoptaron estas normas por exigencia de la Comisión Europea. En España el ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) se encarga de elaborar las NIA-ES, siendo una de sus funciones.

Para la adaptación se siguen los siguientes criterios:

1. Localizar aspectos opuestos con la normativa española.
2. Eliminar todo aquello que no esté relacionado con el texto refundido de la ley de auditoría de cuentas.
3. Añadir comentarios o aclaraciones para facilitar su aplicación.
4. Agregar las normas obligatorias.
5. Añadir ejemplos de informes de auditoría adaptados a España.

Si el IASB modifica alguna norma, deberá ser comunicado a la comisión europea para su posterior adaptación.

Las NIA-ES (Normas Internacionales de Auditoría en España) recogen toda la información acerca de la realización de una auditoría en España. Así como, las responsabilidades del auditor y cómo aplicar las normas a circunstancias particulares.

En ellas se basan los auditores para realizar el trabajo de auditoría.

Cada norma se divide en 6 partes: Introducción, objetivos, definiciones, requerimientos, guías y anexos.

El ICAC es el responsable de la supervisión y elaboración de normas en contabilidad y auditoría, destacando la elaboración del Plan General Contable y de su adaptación a los distintos sectores de la actividad económica. Además, tiene la responsabilidad de cooperar con otras instituciones internacionalmente.

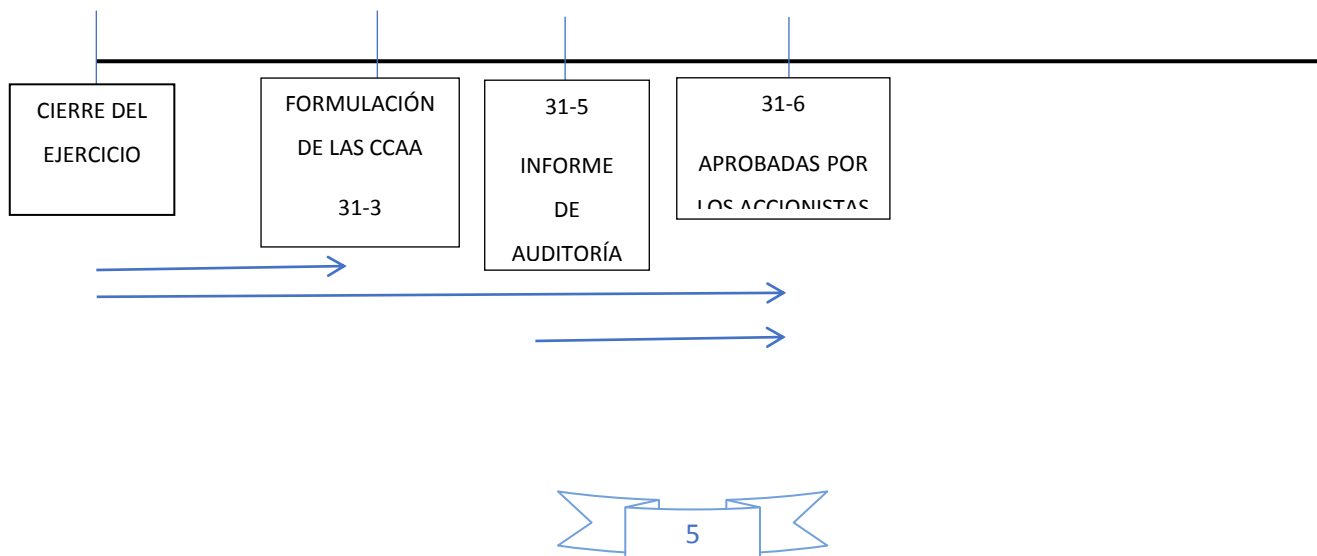
Controla el Registro oficial de Auditores de cuentas (ROAC), al que se puede pertenecer tras aprobar un examen que se realiza anualmente. Para ello se deben cumplir las siguientes condiciones:

- Ser mayor de edad
- Pertenecer a la Unión Europea
- Carecer de antecedentes penales
- Poseer una titulación universitaria
- Tener los títulos básicos que exige el ICAC
- Haber trabajado previamente en este sector un mínimo de 3 años.

¿Qué empresas tienen que auditar sus cuentas anuales?

1. Aquellas que durante dos años consecutivos cumplan al menos con dos puntos:
 - La suma de sus activos sea superior a 2.850.000€
 - Su cifra de negocios sea superior a 5.700.000€
 - El número de empleados sea superior a 50.
2. Entidades que:
 - Coticen en bolsa
 - Realicen emisiones de obligaciones
 - Se dediquen a la intermediación financiera
 - Se dediquen a las actividades establecidas en la Ordenación de Seguro Privado
3. Además:
 - Si lo dicta un juez
 - Pedido por más de un 5% de los accionistas 3 meses antes.
 - Si presentan cuentas consolidadas

Plazos de formulación de cuentas anuales



4. FASES

Fase preliminar

En primer lugar, hay que evaluar la empresa a auditar. Para ello se tiene en cuenta la opinión de los antiguos auditores, la actividad principal y la independencia.

Es obligatorio cumplir los requisitos de ética e independencia de la empresa con el auditor.

“Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida” (LAC Art. 14).

No se podrá llevar a cabo el proceso en los siguientes casos:

Por situaciones personales:

- Pertenecer a la entidad.
- Poseer instrumentos financieros de la empresa o realizar operaciones con ellos.
- Tener alguna gratificación importante.

Por servicios prestados:

- Prestar cualquier servicio a la entidad durante el ejercicio auditado.

“Durante la realización del encargo de auditoría, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, ante situaciones evidentes de incumplimiento por los miembros del equipo del encargo de los requerimientos de ética aplicables” (NIA-ES 220)

Una vez evaluada y archivada en papeles de auditoría la independencia, así como, otros aspectos como el riesgo o su historial, se procede a aceptar mediante la carta de encargo.

Desarrollo de un plan de auditoría

Esta es una fase dinámica y muy importante que ayudará en todo el proceso y determinará el éxito.

Hay que comenzar conociendo la entidad, para ello se realizan reuniones con los miembros, donde se analizan aspectos financieros, económicos o cambios significativos.

Para valorar el riesgo de auditoría se utilizan los siguientes procedimientos:

- *Procedimientos analíticos:* para identificar aspectos importantes y desconocidos como transacciones poco comunes o incorrecciones.
- *La obtención de conocimiento general del marco normativo aplicable a la entidad y del modo en que la entidad está cumpliendo con dicho marco.*
- *La determinación de la importancia relativa:* determinar errores que pueden afectar a decisiones futuras. Se aplica seleccionando un porcentaje a una magnitud base por encima de la cual se considera importante.
- *La participación de expertos.*
- *La aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo.*

(NIA-ES 300)

Además, los auditores tienen obligación de documentar el control interno de las empresas.

Estas, para asegurar que consiguen sus objetivos establecen un plan que confirme que:

- Toda la información financiera es fiable
- Sus operaciones son seguras
- Cumplen con las normas vigentes
- Los activos están protegidos

Este control debe ser evaluado por los auditores, puesto que, dará a conocer los principales riesgos de la entidad.

Diseño y ejecución

Esta fase consiste en realizar pruebas de auditoría para obtener evidencia suficiente con la que poder dar a conocer un veredicto.

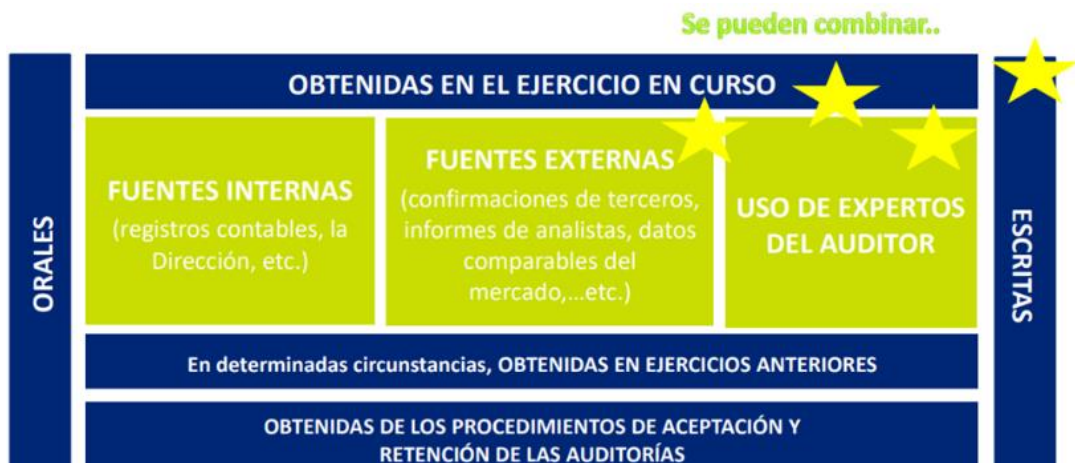
“Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la

información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.” (NIA 500)

1. Pruebas de controles: *“procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones”*
2. Procedimientos sustantivos: *“procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones.”*
 - Pruebas analítico-sustantivas: valoración de la concordancia entre la información financiera y la no financiera.
 - Pruebas en detalle: mediante los métodos explicados en el siguiente párrafo, obtener evidencia directa.

Dependiendo de la finalidad, se utilizan distintos métodos para obtener la evidencia de auditoría: inspección, observación, indagación, confirmaciones externas, recálculos, re-ejecución, procedimientos analíticos. (NIA 330)

Para extraer evidencia de auditoría, se puede recurrir tanto a fuentes internas como externas de la entidad, además de usar información de ejercicios anteriores. Será el auditor el que decida como usar la información.



(Auditoría de estados financieros, tema 7, pág.14)

5. CUENTAS ANUALES

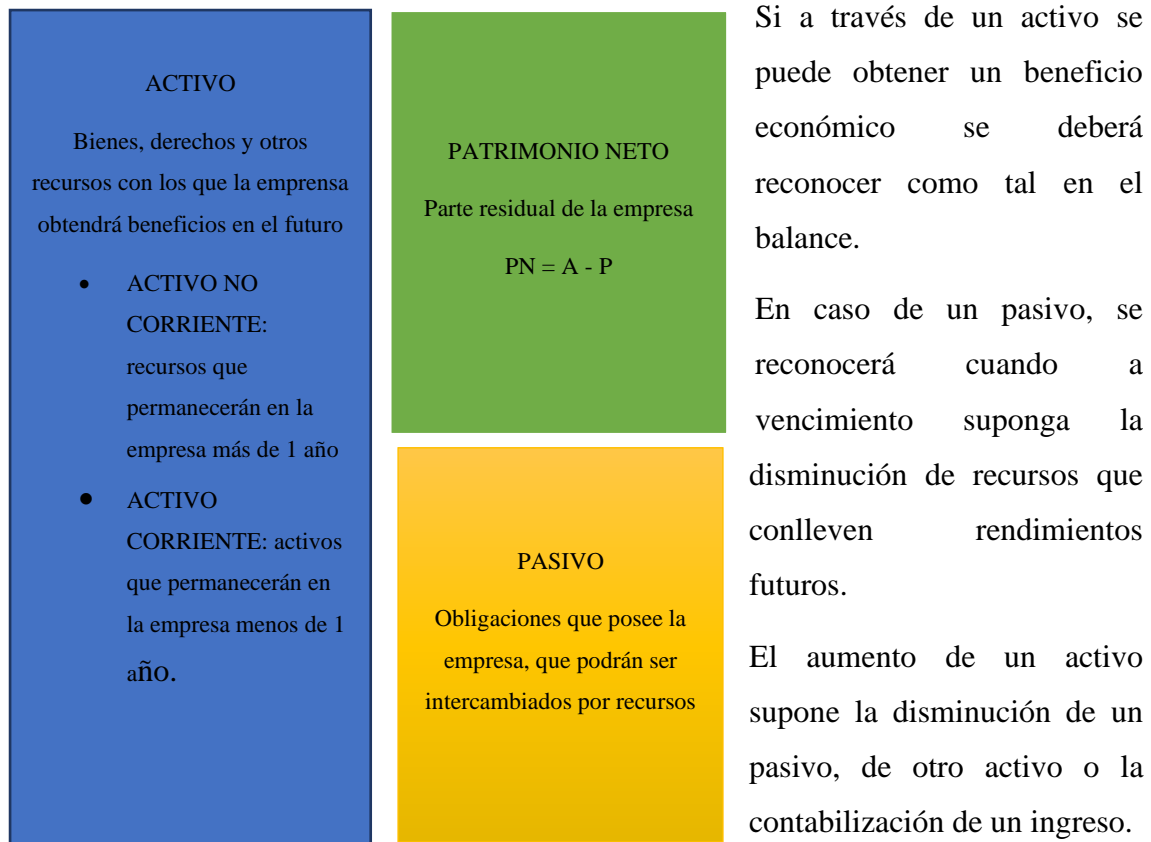
5.1.-MARCO CONCEPTUAL

“El marco conceptual podría definirse como el conjunto de principios, conceptos básicos y sus interrelaciones, cuya utilización en un proceso lógico-deductivo conduce al reconocimiento y valoración de los elementos que componen las cuentas anuales.”
(Manual PGC AUREN BBVA, pág. 13)

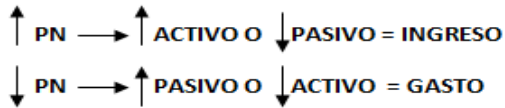
El PGC-2007 recoge el marco conceptual del que vamos a partir, para analizar las distintas masas patrimoniales que componen las cuentas anuales.

“Las cuentas anuales de una empresa comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.” (PGC-2007 pág. 14)

Dentro del marco conceptual encontramos los principios contables de prudencia, empresa en funcionamiento, precio de adquisición, devengo, correlación de ingresos y gastos, no compensación, uniformidad e importancia relativa.



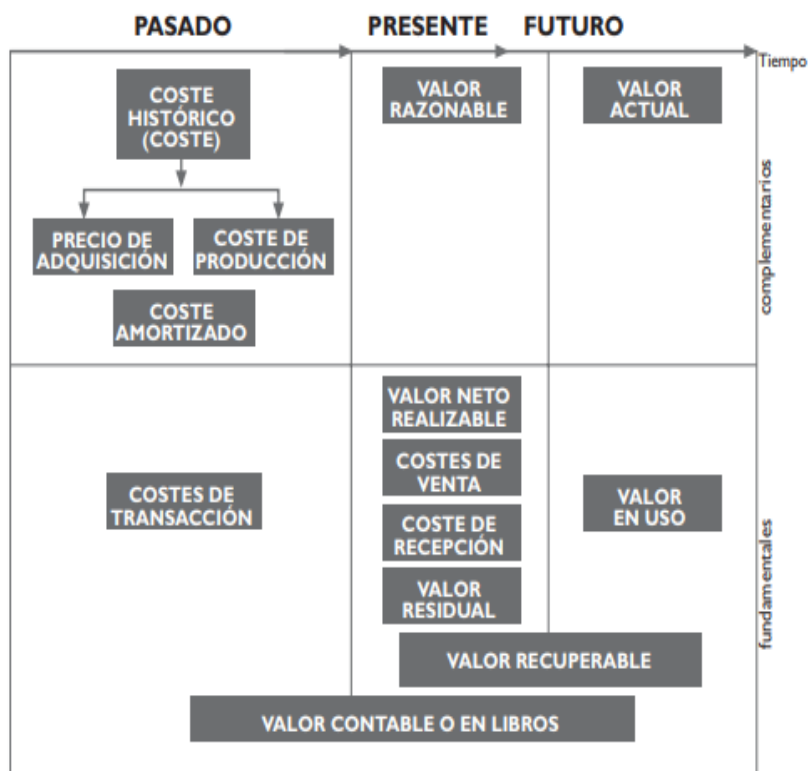
El aumento de un pasivo supone la disminución de un activo, de otro pasivo o la contabilización de un gasto.



Se reconocerá un ingreso como consecuencia de un aumento de recursos en la empresa, contabilizando al mismo tiempo un aumento de activo o una disminución de pasivo.

Al contrario, un gasto se reconocerá cuando haya una disminución de recursos, contabilizando un aumento de pasivo o una disminución de activo simultáneamente.

Cada elemento de las cuentas anuales debe tener una valoración económica según los siguientes criterios:



Coste histórico: es el precio por el que se compró un activo o lo que costó producirlo.

Valor razonable: precio por el que se puede vender el activo o pagar por un pasivo (sin costes).

Valor neto realizable: valor razonable deduciendo los costes.

Valor actual: llevar a momento actual lo que vamos a recibir o pagar

durante “n” años. Se utiliza un tipo de descuento.

Valor en uso: valor actual teniendo en cuenta su estado actual.

Valor contable: importe que aparece en el balance.

Valor residual: lo que se podría obtener en este momento por la venta de un activo.

(Cuadro 8. manual PGC AUREN BBVA, pág. 31)

5.2.-INMOVILIZADO MATERIAL

La Norma Internacional de Contabilidad nº 16 (NIC 16), recoge los principios por los que se rige y los principales problemas que se presentan a la hora de contabilizar el inmovilizado material.

El Plan General de Contabilidad de 2007, en las normas 2 y 3 comprende también las normas de registro y valoración de este.

Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias

A la hora de contabilizar este grupo, hay que acudir a los siguientes subgrupos del PGC 2007:

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

Definición

“Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos.” (PGC 2007 Pág. 107)

Objetivos de auditoría

El auditor encargado de las Cuentas Anuales tiene que verificar en primer lugar que estos activos pertenecen a la empresa y están en condiciones de uso, revisando las facturas y escrituras que posea la sociedad. Una vez comprobado esto, se acude a su contabilización, prestando especial atención a los gastos ocasionados, bajas, devengos y correcciones valorativas (deterioros, amortizaciones). Para ello se revisa el control interno de la empresa y se recurre a los inventarios.

El auditor también debe comprobar que se ha indicado en la memoria todo lo que marca la normativa.

De cualquier dato o transacción mal contabilizada, el auditor propondrá un ajuste que lo corrija.

Control interno:

Cada sociedad tiene que llevar un control interno de este grupo de activos muy específico, tiene que aparecer de cada inmovilizado un número de identificación con una descripción del elemento y detallar el precio de adquisición, método de amortización y dotaciones anuales, vida útil, valor residual y revalorizaciones.

Además, debe establecer un plan de control de los elementos que ya no estén en uso y los retiros, de inventarios físicos, de imputación de gastos y de los elementos arrendados.

Normas de registro y valoración

El inmovilizado material se reconoce inicialmente por el precio de adquisición o coste de producción, si se adquiere por permuta se valora a valor razonable más la contrapartida económica si hubiera. Es posible que un inmovilizado se adquiriera con contrapartida no dineraria, en este caso, se reconocerá por el valor razonable.

Tras el reconocimiento inicial, estos inmovilizados se valoran por el precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada, y si hubiera, las correcciones valorativas por deterioro.

Por último, se darán de baja estos activos, cuando no se espere recibir un rendimiento económico.

Hay algunas normas específicas, como es el caso de los solares sin edificar, construcciones, instalaciones técnicas, utensilios y herramientas, gastos por obras o trabajos para la propia empresa, costes de renovación, ampliación o mejora y costes de grandes reparaciones. Algunas de estas se desarrollan más adelante.

Ejemplo de gastos no activados:

LGC, SA adquirió una maquinaria el 1-1-19, por valor de 10.000 euros con una vida útil de 10 años.

Los empleados acudieron a unos cursos de formación para aprender el uso de esta máquina, lo que supuso unos gastos de 3.000 euros. Se prevé que la máquina esté en condiciones de funcionamiento en 15 meses. Para la compra de la máquina, se ha pedido un préstamo por el precio de adquisición, con un tipo de interés anual del 5%.

El auditor ha comprobado que esta empresa a la hora de contabilizar esta adquisición ha contabilizado todo bien menos los gastos del curso de formación que no han sido activados, según la norma de registro y valoración los gastos habrá que activarlos si el periodo para que entre en condiciones de funcionamiento es superior a 1 año.

La contabilización de la adquisición correctamente se realiza así:

ADQUISICIÓN						
10.000	(233)	Maquinaria en montaje	a	(572)	Bancos c/c	10.000
PAGO GASTOS						
3.000	(623)	serv. Prof. Indep.	a	(572)	Bancos c/c	3.000
ACTIVO GASTOS						
3.000	(233)	Maquinaria en montaje	a	(733)	Trab. IM curso	3.000
PRÉSTAMO						
10.000	(572)	Bancos c/c	a	(170)	Deuda Lp	10.000
INTERÉS						
500	(6623)	Int. deuda	a	(527)	Int.deuda Lp	500
ACTIVO INTERÉS						
500	(233)	Maquinaria en montaje	a	(765)	Incorp. Gto. Fin.	500

El ajuste consistirá en aumentar el valor de la maquinaria por el valor de los gastos del curso de formación y cargarlo en la cuenta (773) Trabajos realizados para Inmovilizado en curso:

ACTIVO GASTOS						
3.000	(233)	Maquinaria en montaje	a	(733)	Trab. IM curso	3.000

Este ajuste supone un aumento de activo de la cuenta de maquinaria en curso y como contrapartida un aumento de PyG por 3.000€.

Ejemplo de amortización con gran reparación:

Una máquina con precio de adquisición 10.000€ y una vida útil de 10 años, necesita una gran reparación dentro de 4 años con un coste de 3.000 euros.

LGC, SA contabiliza anualmente la amortización acumulada de la maquinaria por 1.000€, pero debería contabilizar la amortización teniendo en cuenta la reparación que tiene programada, este es un error muy usual que cometen las empresas.

Para calcular la amortización acumulada anual :

$$\frac{(10.000 - 3.000)}{10} + \frac{3.000}{4} = 1.450€$$

La contabilización correcta sería:

AMORTIZACIÓN						
1.450	(681)	Amortización IM	a	(281)	Amort. Acum. IM	1.450

Por lo que el auditor hará un ajuste por la diferencia entre lo que debería haber amortizado y lo que ha contabilizado, aumentando la cuenta de amortización, lo que supondrá una disminución del activo y como contrapartida un aumento de gasto en PyG.

$$1.450 - 1.000 = 450€$$

AMORTIZACIÓN						
450	(681)	Amortización IM	a	(281)	Amort. Acum. IM	450

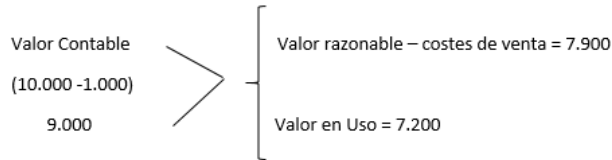
Ejemplo de deterioro:

Con los datos anteriores: precio de adquisición 10.000€, una vida útil de 10 años, y suponiendo que la máquina tiene un valor razonable menos costes de venta de 7.900

El valor contable al finalizar el primer año = $10.000 - (10.000/10) = 9.000$

El valor actual de los flujos de efectivo se estima en 7.200

LGC, SA ha contabilizado un deterioro de 1800€, porque ha usado el valor actual de los flujos de efectivo (valor en uso), pero, debería haber calculado el deterioro usando el valor razonable menos los costes de venta, ya que es superior, que es lo que indica la norma de valoración.



El cálculo que debería haber hecho la empresa es:

$$9.000 - 7.900 = 1.100€$$

DETERIORO						
1.100	(691)	Pérdida Det. IM	a	(291)	Det. valor IM	1.100

El ajuste que hay que hacer es dar de baja el importe de deterioro que ha contabilizado de más, aumentando la cuenta de activo y como contrapartida una disminución en el gasto.

700	(291)	Det. valor IM	a	(691)	Pérdida Det. IM	700
-----	-------	---------------	---	-------	-----------------	-----

Ejemplo de arrendamiento de inmovilizado material:

LGC SA, necesita un camión y decide arrendarlo a principios del año 2019.

El precio de venta al contado es de 50.000€.

En el contrato de arrendamiento con opción a compra, se acuerda lo siguiente:

- Duración arrendamiento = 4 años
- Cuotas = 15.000€
- Vida útil camión = 10
- Interés = 8%

En primer lugar, hay que diferenciar 2 tipos de arrendamiento:

- **Operativo**

“Durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.” (PGC 2007, pág. 22)

- **Financiero**

“Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.” (PGC 2007, pág. 22)

Se considerará arrendamiento financiero:

- i) Hay opción de compra
- ii) Duración del contrato $> 0 =$ a un 75% de la vida útil del activo
- iii) $\Sigma (\text{Vo pagos mínimos}) = \text{Valor razonable}$
- iv) Sólo el arrendatario puede hacer uso
- v) El arrendatario puede cancelar el contrato, asumiendo los costes que conlleva
- vi) Las variaciones del valor residual recaen sobre el arrendatario
- vii) Posibilidad de prorrogar el arrendamiento

La empresa lo ha contabilizado como arrendamiento operativo:

15.000	(621)	Arrendam. y cánones	a	(572)	Bancos c/c	15.000
--------	-------	---------------------	---	-------	------------	--------

La empresa ha cometido un error muy común en la contabilización de arrendamientos, puesto que lo debería clasificar como arrendamiento financiero por la opción a compra.

La forma correcta de contabilizarlo será:

$$\text{Valor actual} = 15.000 \times \alpha_{8\%|4} = 49.682\text{€}$$

$$\text{Interés} = 49682 \times 8\% = 3. \text{ €}$$

$$\text{Corto plazo} = 15.000 - 3.975 = 11.025\text{€}$$

$$\text{Largo plazo} = 49.682 - 11.025 = 38.657\text{€}$$

$$\text{Segundo interés: } 38.657 \times 8\% = 3.093$$

Reclasificación = $15.000 - 3.093 = 11.907\text{€}$

Amortización = $49.682 / 10 = 4.968\text{€}$

ALTA						
49.682	(213)	El. Transporte	a	(174)	Arr. Fin. Lp	38.657
				(524)	Arr. Fin. Cp	11.025
CUOTA						
3.975	(6623)	Int. Deuda	a	(572)	Bancos c/c	15.000
11.025	(524)	Arr. Fin. Cp				
RECLASIFICACIÓN						
11.907	(174)	Arr. Fin. Lp	a	(524)	Arr. Fin. Cp	11.907
AMORTIZACIÓN						
4.968	(681)	Amortización IM	a	(281)	Amort. Acum. IM	4.968

En este caso el ajuste es un poco más complejo, en primer lugar, habría que dar de baja el asiento que ha realizado la empresa, teniendo en cuenta que el ajuste no se puede saldar con la cuenta (572) Bancos, habría que llevarlo a (113) Reservas voluntarias.

Pero, puesto que el asiento de ajuste cuadra sin utilizar esa cuenta, quedaría así:

AJUSTE						
49.682	(213)	El. Transporte	a	(174)	Arr. Fin. Lp	26.750
3.975	(6623)	In. deuda		(524)	Arr. Fin. Cp	11.907
				(621)	Arrendam. y cánones	15.000

Se produce un aumento del activo de 49.682€ en la cuenta de elementos de transporte, y un aumento de gasto por 3.975€ por los intereses de deuda.

La contrapartida afecta a un aumento de pasivo en 11.907€ y 26.750€ por los arrendamientos a corto y largo plazo y una disminución de gasto por 15.000€

5.3.-EXISTENCIAS

“Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.” (PGC 2007, pág.)

Auditoría

Esta partida es la más sencilla de modificar si se desea variar el resultado, por ello es de las más minuciosamente comprobadas.

Las existencias se verifican a través de inventarios realizados por la Auditoría. Este procedimiento se debe hacer al cierre del ejercicio y es uno de los procedimientos de auditoría en los que más tiempo se dedica, puesto que se trata de desplazarse a los almacenes de las empresas y revisar las existencias seleccionadas de forma aleatoria anteriormente, como explicaremos más adelante.

“La dirección habitualmente establece procedimientos de acuerdo con los cuales se realiza un recuento físico de existencias al menos una vez al año con el fin de que sirvan de base para la preparación de los estados financieros y, en su caso, para determinar la fiabilidad del sistema de inventario permanente de la entidad.” (NIA-501, A1)

Antes de realizar el inventario físico se debe planificar el proceso.

Hay que recabar toda la información posible a fecha de cierre de ejercicio, acerca del número de existencias, procedimientos de registro y control, propiedad de estas o de terceros. Además, para conseguir más información se recurre, también al control interno, que será más fiable si la empresa lleva un inventario permanente.

Una vez obtenida la información necesaria, los auditores elaborarán muestras aleatorias que tendrán que ir verificando durante el recuento físico.

En el momento del inventario el auditor mediante procedimientos de recuento comprueba que la información anteriormente recogida coincide con las existencias que hay en el almacén o con las transacciones realizadas, así como, el estado de estas, a este procedimiento se le denomina habitualmente “tickear”.

Todo ello se anotará en los papeles de trabajo, en los que además tiene que aparecer el método de conteo y los errores si los hubiera.

En algunas ocasiones no es posible el recuento físico por motivos como la localización o la naturaleza de las existencias, en este excepcional caso, los auditores pueden obtener la evidencia de auditoría mediante la información recabada antes o manifestar limitación al alcance en el informe final.

Es muy importante determinar el corte de operaciones, para ello se usan los procedimientos vistos anteriormente en la primera parte del trabajo de diseño y ejecución, para corroborar que las fechas coinciden.

Inventario de la empresa

Los bienes del inventario se pueden valorar según los criterios CMP (coste medio ponderado) o FIFO (first in first out), pero se tiene que usar el mismo para una misma serie de existencias.

FIFO: consiste en que las existencias salgan del inventario en el mismo orden con el que entraron. Este método es el menos utilizado en la práctica.

CMP: consiste en asignar un precio medio al número de unidades que haya en el inventario en cada momento.

Valoración inicial

Se valoran por su precio de adquisición o coste de producción, añadiendo todos los costes directos y los indirectos del proceso de producción.

Los gastos financieros se sumarán si las existencias están en condiciones de ser vendidas.

Valoración posterior

Habrà deterioro de existencias si:

Valor contable > Valor neto realizable o valor de mercado

Cuentas

(30) **MERCADERÍAS**

(31) **MATERIAS PRIMAS**

(32) **OTROS APROVISIONAMIENTOS**

(33) **PRODUCTOS EN CURSO**

(34) **PRODUCTOS SEMITERMINADOS**

(35) PRODUCTOS TERMINADOS

(36) SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS

Los principales problemas a los que se enfrenta un auditor en esta masa patrimonial se deben a situaciones especiales como las que tienen su origen en imputación de depósitos, existencias en depósito o adquiridas sin contrapartida como donaciones o cuya contrapartida sea no dineraria.

Ejemplo de inventario:

A cierre de ejercicio la auditoría XX debe hacer el inventario de la empresa “CAL” dedicada a la comercialización de calderas.

Previamente CAL SA. ha mandado su inventario a 31/12/2018, del que el auditor va a seleccionar una muestra aleatoria de sus existencias. Para ello, escoge una muestra de piezas y les asigna un numero aleatorio a cada una. Posteriormente multiplica un número aleatorio por el total de piezas de la muestra. El resultado es una selección de piezas que deberá ser impresa, y sobre la que se comprobará el inventario.

A 4/01/2019 el auditor se desplaza a la tienda física con la muestra aleatoria impresa.

Realiza dos métodos de comprobación, el primero consiste en comprobar que todos elementos de la lista están físicamente en el almacén, y el segundo consiste en seleccionar calderas al azar de la tienda y ver que aparecen en el inventario de la empresa.

El auditor comprueba que algunos datos no coinciden, por ello pide a la empresa que lo aclare.

La empresa responde que en los días que han pasado desde el cierre del ejercicio, la actividad no se ha parado y ha seguido habiendo transacciones, por ello deberán entregarle las facturas y el albarán que justifiquen las variaciones.

El día 7/01/2019 la empresa nos manda el inventario definitivo con los ajustes oportunos.

La diferencia de tiempo entre el cierre del ejercicio y el inventario provoca en muchas ocasiones estos problemas, que son los más habituales a la hora de realizar un inventario.

Ejemplo de error en la valoración:

Es muy común que las empresas hayan valorado de manera errónea las existencias finales. Esto ocurre porque no contabilizan de manera adecuada el inventario.

Como ejemplo proponemos una empresa que valora sus mercaderías con el método fifo, cuyas existencias finales son 4000 unidades valoradas a 5 €, tras comprobar las transacciones el auditor dicta que las existencias finales deberían estar valoradas a 6€

$$\text{Empresa} = 4.000 \times 5 = 20.000\text{€}$$

$$\text{Auditor} = 4.000 \times 6 = 24.000\text{€}$$

Por ello el ajuste que debería realizar consiste en aumentar el valor por la diferencia:

4.000	(300)	Existencias	a	(610)	Var. de existencias	4.000
-------	-------	-------------	---	-------	---------------------	-------

Este ajuste supone un aumento de activo de la cuenta de existencias y un aumento en PyG por 4.000€.

El valor neto realizable de estas existencias es de 4€, por lo tanto hay deterioro, el cual había sido contabilizado por la empresa, pero, con la variación de valor hay que ajustar también el deterioro por la misma cantidad.

$$\text{VNR} = 4.000 \times 4\text{€} = 16.000\text{€}$$

$$\text{Deterioro empresa} = 20.000 - 16.000 = 4.000$$

$$\text{Deterioro Auditor} = 24.000 - 16.000 = 8.000$$

Ajuste por 4.000€

4.000	(693)	Pérdida por deterioro	a	(390)	Deterioro valor	4.000
-------	-------	-----------------------	---	-------	-----------------	-------

En balance supone una disminución de activo de la cuenta de deterioro, mientras que en PyG es un aumento de gasto.

Ejemplo de costes mal imputados:

La empresa LGC SA. ha contabilizado de manera incorrecta los productos terminados por incluir en el coste de producción gastos administrativos.

En el ejercicio 19 ha fabricado 35.500 unidades, de las cuales a 31/12/2019 quedaban 2.000 unidades. La materia prima utilizada en el proceso de producción ha ascendido a 1.000.000 y 2.000.000 de euros. El coste de sueldos y salarios es de 420.000€, el de suministros de 105.000€ y el de administración de 83.000€. La capacidad de esta empresa es de 42.000 unidades.

Utiliza el método CMP para valorar sus existencias.

LGC SA, tiene contabilizado las existencias finales de productos terminados por 197.940€ (2.0000ud. X 98.97€)

“El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.” (PGC 2007, pág. 31)

La forma correcta de valorar estos productos sería:

1. El total de materia prima utilizada repartida entre las unidades fabricadas.
 $3.000.000/35.500 = 84.5€$
2. La suma de costes directos e indirectos entre la capacidad de producción de la empresa. (Sin incluir los costes de administración)
 $(420.000+105.000)/42.000 = 12.5€$
3. Coste unitario = 97€
4. Existencias finales = 97 X 2.000 = 194.000€

El ajuste a realizar consiste en disminuir el valor de las existencias finales, reduciendo el activo y contabilizando una disminución de ingresos.

$$197.940 - 194.000 = 3.940€$$

3.940	(7120)	Variación existencias	a	(350)	Productos terminados	3.940
-------	--------	-----------------------	---	-------	----------------------	-------

5.4.-CLIENTES, PROVEEDORES, ACREEDORES, DEUDORES

En la realización de una auditoría, es de vital importancia analizar esta masa patrimonial, en ella se dedica una gran parte del tiempo.

La NIA-ES 505, describe los procesos de confirmación externa que vamos a utilizar para desarrollar esta masa.

Auditoría

Los errores más frecuente cometidos, relacionados con clientes, proveedores, acreedores y deudores, se deben habitualmente a que no coinciden los saldos de la empresa con los de sus respectivos clientes, proveedores, deudores y acreedores.

Mediante la circularización (explicada después) el auditor comprobará la diferencia de saldos.

Si la empresa ha cometido errores en la contabilización, habrá que ajustarlos, teniendo en cuenta que el beneficio o riesgo lo asume la empresa.

Frecuentemente el problema en el caso de los clientes o deudores deriva de devoluciones efectuadas o correcciones de valor no contabilizadas.

En el caso de proveedores y acreedores, las empresas suelen contabilizar bien los pagos efectuados, omitiendo las deudas que aún tienen.

Circularización

Consiste en comparar las transacciones que tiene reflejada la empresa con las que tienen reflejadas sus clientes, proveedores, deudores, acreedores.

El auditor pide a la empresa que envíe una carta con tres posibilidades:

- *“Solicitud de confirmación positiva: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.”*
- *“Solicitud de confirmación negativa: solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.”*
- “Carta ciega”: carta pidiendo las transacciones, para después compararlas con las que tiene la empresa:

[PAPEL CON MEMBRETE DE LA SOCIEDAD AUDITADA]

Fecha

Nombre de la parte vinculada
Dirección y persona de contacto (si se estima)

Muy señores nuestros:

Con motivo de la auditoría de nuestras cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el XX de XX de 20XX, que está llevando a cabo el auditor Nombre auditor o Sociedad de auditoría; solicitamos les faciliten la siguiente información:

- El saldo de sus cuentas a cobrar y a pagar con Nombre sociedad auditada al XX de XX de 20XX (IVA incluido) y detalle de la composición del mismo (operaciones comerciales, financiación, etc *(adaptar según corresponda)*).
En el supuesto de que se centralice la operativa con una cuenta corriente, saldo de dicha cuenta corriente al XX de XX de 20XX.
- Detalle del movimiento de las cuentas a cobrar y a pagar con Nombre sociedad auditada durante el periodo comprendido entre el XX de XX de 20XX y el XX de XX de 20XX *(adaptar según se considere)*.
- El volumen total de las operaciones de compra llevadas a cabo con Nombre sociedad auditada durante el ejercicio anual *(adaptar según corresponda)* terminado el XX de XX de 20XX (IVA no incluido). Detalle de la naturaleza de dichas compras según su naturaleza (compra de mercaderías, compra de inmovilizado, etc *(adaptar según corresponda)*).
- El volumen total de las operaciones de venta llevadas a cabo con Nombre sociedad auditada durante el ejercicio anual *(adaptar según corresponda)* terminado el XX de XX de 20XX (IVA no incluido). Detalle de la naturaleza de dichas ventas según su naturaleza (venta de mercaderías, venta de inmovilizado, etc *(adaptar según corresponda)*).
- Cualquier otro pasivo, contingencia, reclamación o contrato en negociación con Nombre sociedad auditada al XX de XX de 20XX.
- *Añadir cualquier otro aspecto que se considere apropiado validar.*

Esta información deberá ser enviada, utilizando el sobre franqueado que se incluye, a:

Nombre auditor o Sociedad de auditoría²
Dirección de auditor o Sociedad de auditoría.

Si el auditor establece que las comunicaciones se realicen a través del correo electrónico, el párrafo anterior deberá adaptarse según corresponda².

Atentamente,

Firmado: Responsable de la Sociedad auditada

La solicitud de confirmación negativa es la menos fiable, por ello no debe ser la única que se mande.

A la hora de decidir qué tipo de solicitud se va a enviar se tiene en cuenta los siguiente:

- Tipo de afirmación

- Riesgos
- Formato y presentación de solicitud
- Historial de auditorías similares
- Vía de envío (carta física o formato electrónico)
- En determinadas ocasiones las respuestas están alteradas por la dirección
- Medios de confirmación que posea la parte confirmante

Si no se obtiene una contestación en el plazo indicado, el auditor puede volver a enviar la solicitud o enviar un recordatorio.

Respuestas

El auditor clasifica las respuestas en 4 grupos:

- Respuesta de confirmación positiva
- Respuesta que se considera no fiable
- No hay respuesta
- Respuesta de confirmación negativa

Una vez obtenida la respuesta, hay que analizar su credibilidad.

En una respuesta afirmativa, si el auditor tiene alguna duda de fiabilidad, deberá realizar procedimientos alternativos para obtener evidencia suficiente.

En el supuesto de ausencia de contestación, se tendrá que indagar realizando procedimientos de auditoría alternativos.

Corte de compras y ventas

“Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.”(NIA-ES 315)

Este procedimiento se utiliza para identificar errores en la contabilización de compras y ventas los días anteriores y posteriores al cierre del ejercicio, y su imputación a balance y cuenta de resultados.

El corte de operaciones pertenece a las pruebas en detalle explicadas anteriormente para obtener evidencia de auditoría. También lo podemos encontrar en la NIA-ES 330,

cuando explica la aplicación del procedimiento de confirmaciones externas, *“Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen “acuerdos paralelos” que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad”* o cuando habla sobre los factores que pueden influir en la decisión de realizar procedimientos analítico sustantivos, *“Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.”*

Cuentas

Grupo 4 : Acreedores y deudores por operaciones comerciales

- (40) Proveedores
- (41) Acreedores
- (43) Clientes
- (44) Deudores

Ejemplo de circularización

LGC S.A. ha pedido a sus clientes las transacciones realizadas en el último ejercicio, pedidas por el auditor independiente. Para ello la empresa manda una carta “ciega” (explicada anteriormente).

El auditor independiente a las semanas manda un recordatorio a uno de ellos, puesto que, no habían recibido respuesta pasado el plazo establecido, finalmente responden enviando los saldos contables.

Tras analizar los saldos de este cliente, declara que los saldos no coinciden.

LGC tenía contabilizada una venta por 20.000 €, en cambio, el cliente lo tenía contabilizado por 16.000€.

La diferencia se debe a una devolución realizada a finales del ejercicio por valor de 4.000€ que la empresa no había contabilizado.

La empresa debería realizar un ajuste por la diferencia anteriormente calculada.

Este ajuste consiste en disminuir la cuenta de clientes de activo y disminuir también la cuenta de pérdidas y ganancias por la devolución de ventas

4.000	(708)	Devolución de ventas	a	(430)	Clientes	4.000
-------	-------	----------------------	---	-------	----------	-------

Con respecto a los proveedores, uno de ellos nos ha contestado inconformidad con los saldos, enviándonos su contabilidad:

FECHA	CONCEPTO	DEBE	HABER
15/11/2019	factura x	15.000,00 €	
15/11/2019	letra		15.000,00 €
12/12/2019	factura y	35.000,00 €	
13/12/2019	factura y		35.000,00 €
20/12/2019	factura z	20.000,00 €	

Mientras que en el libro diario de la empresa aparece:

FACTURA X						
15.000	(600)	Compra mercaderías	a	(400)	Proveedores	15.000
15.000	(400)	Proveedores	a	(4010)	Provee. Ef. Com. Pagar	15.000
FACTURA Y						
35.000	(600)	Compra mercaderías	a	(400)	Proveedores	35.000
35.000	(400)	Proveedores	a	(572)	Bancos c/c	35.000

Como se observa, los saldos no coinciden, esto ocurre porque LGC S.A. no ha contabilizado la última factura, pese a haberla recibido correctamente. Por ello, el ajuste que debe hacer la empresa consiste en abonar la cuenta de proveedores (aumento de pasivo) por 20.000€. La contrapartida supone un aumento de gasto.

FACTURA Z						
20.000	(600)	Compra mercaderías	a	(400)	Proveedores	20.000

Ejemplo de contratos futuros

LGC S.A. tiene cerrada una compra de suministros para principios del siguiente ejercicio por valor de 15.000€. Debido a un deterioro, los costes han aumentado en 5.000€

El auditor comprueba que la empresa no ha contabilizado nada, pero debería haber contabilizado el deterioro.

5.000	(6954)	Dotación provisión	a	(4994)	Provisión contingencias	5.000
-------	--------	--------------------	---	--------	-------------------------	-------

La cuenta de dotación por provisión se contabiliza como un aumento de gasto en PyG y la provisión un aumento de pasivo.

6. MATERIALIDAD

“A efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar” (NIA-ES 320)

La importancia relativa consiste en establecer un umbral a partir del cual, cualquier incorrección se considera que afecta a las decisiones tomadas. LA NIA no aclara ningún porcentaje concreto, pero recomienda que se encuentre entre 5% y 10% para el conjunto de Estados Financieros.

El auditor usará el juicio profesional para determinar este valor, además de unos parámetros establecidos:

Situación	Magnitud base	Tramo
Empresas con beneficios normales	Resultado de las operaciones continuadas antes de impuestos	5%-10%
Empresas en punto muerto, con pérdidas de explotación prolongadas, beneficios volátiles o rentabilidad baja en relación con el volumen de activos o de operaciones	El más representativo de:	
	Total Importe neto de la cifra de negocios	0,5%-3%
	Total activos	0,5%-3%
Empresas en desarrollo	Patrimonio neto	2%-5%
	El más representativo de:	
	Total activos	0,5%-3%
Entidades sin fines lucrativos	Total Importe neto de la cifra de negocios	0,5%-3%
	Patrimonio neto	2%-5%
	El más representativo de:	
	Total de ingresos ordinarios	0,5%-3%
	Total gastos	0,5%-3%
	Total activos	0,5%-3%
	Patrimonio neto	2%-5%

(Asignatura de Auditoría de Estados Financieros, Tema 5, Pág. 13)

Este concepto se utiliza en todos los procesos que forman una auditoría, y debe ser revisada habitualmente puesto que puede ir variando.

MATERIALIDAD DE RELIZACIÓN

“Importe monetario utilizado para determinar la naturaleza, momento y alcance de los procedimientos de auditoría.” (Asignatura de Auditoría de Estados Financieros, Tema 5, Pág. 18)

Se calcula como la diferencia de la materialidad y los errores esperados no corregidos, siendo estos últimos, aquellos derivados de las pruebas sustantivas o por la desigualdad de las estimaciones realizadas por la entidad.

7. INFORME DE AUDITORÍA

Tras realizar una auditoría completa el auditor emite un único informe final, en el que valora si las Cuentas Anuales han sido preparadas de conformidad con el marco de información financiera.

Según la NIA-ES 700 el informe debe contener lo siguiente:

Debe aparecer un título que describa de que se trata el informe, los datos de la empresa auditada, nombre de las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y de los destinatarios, y un apartado introductorio del informe.

A continuación, los siguientes párrafos:

1. PÁRRAFO DE OPINIÓN

“En este párrafo se explica una opinión global de la auditoría realizada. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.” (NIA-ES 700)

- Opinión favorable:

“En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad...”

Este párrafo se utilizará cuando no haya incorrecciones o no sean significativas.

- Opinión con salvedades por incorrección material:

“En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de Fundamentos de la opinión con salvedades, las Cuentas Anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa...”

Este párrafo se usará cuando *“habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros.”*(NIA-ES 705)

- Opinión con salvedades con limitación al alcance:

“En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de Fundamentos de la opinión con salvedades, las Cuentas Anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa...”

En este caso *“el auditor que no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.”* (NIA-ES 705)

- Opinión desfavorable:

“En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de Fundamento de opinión desfavorable, las cuentas anuales consolidadas adjuntas no expresan la imagen fiel del patrimonio...”

“El auditor expresará una opinión desfavorable (o adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros” (NIA-ES 705)

- Denegación de la opinión:

“Debido al efecto muy significativo del hecho descrito en el párrafo de fundamento de la denegación de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría...”

“El auditor denegará la opinión (o se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.” (NIA-ES 705)

2. PÁRRAFO DE FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN

Si el párrafo de opinión no ha sido favorable, el auditor incluirá el párrafo de fundamento de la opinión “con salvedades”, “desfavorable”, o, “fundamento de la denegación de la opinión” justo antes del mismo.

En él se describirán las causas de la opinión del auditor y sus consecuencias.

Además, el auditor deberá comunicar a la entidad las circunstancias que le llevan a redactar este párrafo.

3. CUESTIONES CLAVE

Esta sección se usa para informar de circunstancias relevantes para comprender el informe.

Se deberá especificar, entre otros, la reformulación de las cuentas anuales, periodo anterior auditado por auditor predecesor, periodo anterior no auditado y otra información relevante.

4. OTRA INFORMACIÓN : Informe de gestión

El auditor no tiene la obligación de revisar el informe de gestión, pero, debe ser revisado por posibles incoherencias con las cuentas anuales.

5. RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES

“Esta sección del informe de auditoría describe las responsabilidades de las personas pertenecientes a la entidad que sean responsables de la preparación de los estados financieros. No es necesario que el informe de auditoría se refiera específicamente a “la dirección”, sino que utilizará el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad.” (NIA-ES 700)

6. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

“En el informe de auditoría se hará constar que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. El informe de auditoría también explicará que dichas normas exigen que el auditor cumpla los requerimientos de ética, así como que planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.” (NIA-ES 700)

7. FIRMA

El informe deberá finalizar con la firma y dirección del auditor independiente, así como, la fecha de formulación.

7.1.-EJEMPLO DE INFORME DE AUDITORÍA

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

TÍTULO

A la Asamblea General de la REAL FEDERACIÓN HÍPICA ESPAÑOLA
por encargo del Consejo Superior de Deportes

¿QUIÉN LO ENCARGÓ?
DESTINATARIOS

Opinión con salvedades

PÁRRAFO
INTRODUCTORIO

Hemos auditado las cuentas anuales de la REAL FEDERACIÓN HÍPICA ESPAÑOLA (la Federación), que comprenden el balance al 31 de diciembre de 2018, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de las cuestiones descritas en la sección *Fundamentos de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Federación al 31 de diciembre de 2018, así como de sus resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la Nota 2 de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores con posterioridad al 31 de diciembre de 2018 no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias a dicha fecha, ni pudimos satisfacernos de las cantidades de existencias en aquella fecha mediante procedimientos alternativos. Dado que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes al resultado de las operaciones del ejercicio 2018. En consecuencia, no hemos podido satisfacernos del valor de las existencias registradas en el activo corriente ni de la cifra de variación de existencias que se incluye en el epígrafe de aprovisionamiento del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias respectivamente del ejercicio 2018, adjuntos.

A la fecha de nuestro informe, no hemos recibido respuesta a nuestra solicitud de confirmación enviada de una entidad financiera con la que habitualmente opera la Federación, por lo que desconocemos si de dicha circunstancia pudieran derivarse hechos que requiriesen ajustes o desglose en las cuentas anuales del ejercicio 2018.

Al 31 de diciembre de 2018, la Federación presenta unos fondos propios negativos por importe de 26.029,86 euros y un fondo de maniobra negativo por importe de 60.754,72 euros. Este hecho indica la existencia de una incertidumbre material sobre la capacidad de la Federación para continuar con sus operaciones de forma que pueda realizar sus activos y liquidar sus pasivos por los importes y según la clasificación con que figuran en las cuentas anuales adjuntas, las cuales han sido formulado asumiendo que la actividad de la Federación continuará. Si bien, las Notas 2.b) y 3 de la memoria adjunta incorpora la conclusión favorable de la Federación sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento no revela adecuadamente los factores mitigantes sobre la mencionada incertidumbre de continuidad.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

Somos independientes de la Federación de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Además de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son los riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

Reconocimiento de ingresos federativos

Tal y como se indica en la Nota 4 g) de la memoria adjunta, la Federación sigue el criterio de devengo en el reconocimiento de ingresos. En este sentido, el epígrafe “Importe neto de la cifra de negocios” recoge, fundamentalmente, los ingresos devengados por licencias federativas, cuotas de afiliación de las distintas competiciones deportivas y contratos de publicidad, derechos de imagen, patrocinio, y similares correspondientes a su actividad federativa. Dada la magnitud de dicho epígrafe, hemos considerado esta área como significativa y susceptible de incorrección material, particularmente al cierre del ejercicio en relación con su adecuada imputación temporal, motivo por el cual ha sido considerada como uno de los aspectos más relevantes para nuestra auditoría.

Nuestros procedimientos de auditoría incluyeron, entre otros, el entendimiento de la operativa de la Federación en lo relativo al reconocimiento de ingresos. Adicionalmente, hemos realizado pruebas de detalle consistentes en comprobar los importes registrados por la Federación relativos a sus ingresos con la información disponible en la Federación. Para los ingresos por licencias y cuotas, hemos realizado cálculos globales en función del número de licencias de cada categoría y el precio medio de las mismas. Hemos obtenido una muestra de los contratos vigentes de publicidad, derechos de imagen, patrocinio, y similares y hemos analizado su correcta imputación temporal. Adicionalmente, hemos realizado una revisión analítica de la cuenta de pérdidas y ganancias de la Federación para comprobar la razonabilidad de las operaciones registradas durante el ejercicio. Por otra parte, hemos evaluado la adecuación de la información suministrada por la Federación en las Notas 4 g) y 13 de la memoria conforme al marco de información financiera aplicable.

Responsabilidad del Presidente en relación con las cuentas anuales

El Presidente es responsable de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Federación, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que considere necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, el Presidente es responsable de la valoración de la capacidad de la Federación para continuar como entidad en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si el Presidente tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión.

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

En el Anexo 1 de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de las cuentas anuales. Esta descripción que se encuentra en la página siguiente es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

PKF ATTEST Servicios Empresariales, S.L.
Inscrita en el ROAC con el N° S1520

Sonia Velilla

Inscrita en el ROAC con el N° 18.631

30 de junio de 2019

7.2.- APLICACIÓN

Siguiendo con la base teórica vista anteriormente, se va a aplicar al informe real:

En primer lugar, en concordancia con la teoría, aparece el título, el nombre de las personas que encargaron el informe y el de los destinatarios.

Los datos de la empresa auditada no aparecen, por ser un extracto del informe, pero realmente aparecen en todas hojas en el pie de página de esta manera:

2

PKF ATTEST Servicios Empresariales, S.L. • Orense, 81 – 7ª Planta – 28020 MADRID
PKF ATTEST SERVICIOS EMPRESARIALES, S.L. – Alameda de Recalde, 36 8º 48009 Bilbao - Reg. Merc. Biz., Tomo 4205, Sec 8, Hoja 34713, Folio 112, Incs 1ª C.I.F. B-95221271
INSCRITA EN EL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS (ROAC) CON EL Nº S1520. INSCRITA EN EL REGISTRO DE ECONOMISTAS AUDITORES (REA)
PKF ATTEST es miembro de la red de firmas jurídicamente independientes PKF International Limited y no acepta ninguna responsabilidad u obligación
por las acciones u omisiones de cualquier firma miembro o corresponsal de la red.

Párrafo de opinión

El informe comienza con un párrafo introductorio al que le sigue la opinión con salvedades.

Se puede observar claramente:

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de las cuestiones descritas en la sección *Fundamentos de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación

Párrafo de fundamentos de opinión

En este informe se han encontrado diversas salvedades que detallo a continuación:

Existencias: como se ha explicado anteriormente, en ocasiones, hay dificultad para asistir al recuento de existencias o para adquirir los registros de inventarios. Esta auditoría por motivos de fechas no pudo presenciar el recuento ni obtener evidencia de estas mediante procedimientos alternativos. Esta incorrección material es muy frecuente.

Circularización: tras enviar una solicitud de confirmación sobre saldos y transacciones con una entidad financiera no han obtenido respuesta, por lo que no tienen certeza de que, de dicha circunstancia se necesiten realizar ajustes. Este error ha sido explicado anteriormente.

Además, comenta la incertidumbre en la continuidad por los preocupantes fondos propios y fondo de maniobra negativos.

Aspectos clave

Como aspectos clave, esta auditoría identifica aquellos riesgos de incorrección material más significativos, el reconocimiento de ingresos federativos contabilizados según el criterio de devengo.

Responsabilidades

Posteriormente aparecen los párrafos de responsabilidades del auditor y del presidente.

Finalmente aparece la firma.

Además, en este informe aparecía un anexo en el que se exponían las responsabilidades del auditor de forma más amplia.

8. CONCLUSIÓN

En este trabajo he intentado en primer lugar, proporcionar una base teórica sobre el ejercicio de auditoría, lo que considero facilita la comprensión del resto de partes.

Desde mi punto de vista, la realización de problemas prácticos acerca mucho más al estudiante al trabajo real de auditoría.

Pese a la infinidad de incorrecciones que existen he plasmado las que más problemas suponen y más veces he encontrado en mis prácticas curriculares.

Para finalizar el trabajo he utilizado el informe final de auditoría, que es en donde se plasman las conclusiones procedentes de una serie de fases y procesos muy extensos y complejos.

Considero que esta guía puede servir de apoyo a futuros estudiantes de la asignatura de Auditoría de Estados Financieros, pero también creo que puede ser útil para cualquier asignatura relacionada con la contabilidad.

Para concluir el trabajo utilizo esta frase como resumen de la figura del Auditor:

“El contable que ejerza como auditor debe tener la más completa formación y competencia profesional, así como también los más altos valores éticos” (cualidades y deberes del contador público en ejercicio de la auditoría, Melissa Rivera)

9. BIBLIOGRAFÍA

Asignatura de Auditoría de Estados Financieros.

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

<http://www.boe.es/eli/es/l/2015/07/20/22/con>

NIA-ES 200

<http://www.icac.meh.es/nias/nia%20200%20p%20def.pdf>

NIA-ES 220

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20220%20p%20def.pdf>

NIA-ES 300

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20300%20p%20def.pdf>

NIA-ES 315

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20315%20p%20def.pdf>

NIA-ES 320 (MATERIALIDAD)

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20320%20p%20def.pdf>

NIA-ES 330 (PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS)

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20330%20p%20def.pdf>

NIA-ES 500 (evidencia de auditoría)

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20500%20p%20def.pdf>

NIA-ES 501 (inventario)

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20501%20p%20def.pdf>

NIA-ES 505 (confirmaciones externas)

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20505%20p%20def.pdf>

NIC- 16 (IM)

<http://www.icac.meh.es/Documentos/Contabilidad/2.Internacional/020.NIIF-UE/020.NIC%20Vigente/160.NIC%2016%20Inmovilizado%20material.pdf>

NIA-ES 700 (INFORME)

<http://www.icac.meh.es/NIAS/NIA%20700%20p%20def.pdf>

https://ocw.unican.es/pluginfile.php/1261/course/section/1561/09_OCW_2009_Tema-8-I_AdC_LADE.pdf

Resolución de 1 de marzo de 2013

[https://www.boe.es/eli/es/res/2013/03/01/\(2\)](https://www.boe.es/eli/es/res/2013/03/01/(2))