

Ejecución del trabajo de auditoría

Santiago Aguilá Batllori
David Castillo Merino

PID_00157886



Universitat Oberta
de Catalunya

www.uoc.edu

Índice

Introducción.....	5
1. Inicio del trabajo de auditoría: la carta de encargo.....	7
2. Desarrollo del trabajo de auditoría.....	10
3. Determinación de las áreas de riesgo de auditoría.....	13
4. Aplicación del principio de importancia relativa en auditoría.....	16
5. Ajustes en las partidas de las cuentas anuales de una entidad.....	20
6. Procedimientos de auditoría.....	24
7. La carta de manifestaciones.....	28
8. Casos prácticos.....	30
8.1. Caso 1. Riesgos de auditoría	30
8.2. Caso 2. Evaluación del control interno	31
8.3. Caso 3. Procedimientos de auditoría y ajustes	33
8.4. Caso 4. Procedimientos de auditoría	36
8.5. Caso 5. Ajustes: valoración de mercancías	37
8.6. Caso 6. Ajustes: corte operaciones	39
8.7. Caso 7. Procedimientos y ajustes de auditoría: conciliación de cliente	42
8.8. Caso 8. Procedimientos y ajustes de auditoría: deudores	45

Introducción

Una auditoría supone la puesta en funcionamiento de una organización con el objeto de expresar una opinión, lo más racional posible, sobre los estados financieros de una entidad.

Esta organización exige la definición de las fases en las que se llevará a cabo el trabajo y de los medios que intervendrán en él. En este módulo se exponen las fases y tareas de que consta la ejecución del trabajo o misión de auditoría. También se indican las herramientas básicas en las que se apoya la organización material.

1. Inicio del trabajo de auditoría: la carta de encargo

Para iniciar un trabajo o misión de auditoría, es preciso enviar al cliente una carta de encargo o contrato.

Esta carta **debe contener** como mínimo:

1) El **objetivo**, alcance y delimitación del trabajo. En el caso de una auditoría de cuentas anuales, el objetivo es la emisión de una opinión, el alcance hace referencia a los estados financieros que deben revisarse, y la delimitación del trabajo no es más que concretar un calendario de trabajo.

2) **Honorarios** y/o número de horas estimadas.

La carta de encargo debe hacerse la primera vez que se es nombrado auditor. En años sucesivos no es necesario enviar una nueva carta de encargo, sino únicamente una carta que haga referencia al contrato original e indique los cambios (p.ej., nuevos honorarios, fechas, etc.).

Ejemplo de carta de encargo

EMPRESA AUDITORA, S.A..

Localidad, fecha

EMPRESA AUDITADA, S.A..

Dirección

Estimados señores:

Nos complace remitirles el contenido del acuerdo alcanzado con ustedes para realizar la auditoría de las cuentas anuales de la Sociedad EMPRESA AUDITADA, S.A.. (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria) por un período de tres años, comprendiendo, por tanto, la realización de la auditoría de las cuentas anuales correspondientes a todos los ejercicios de EMPRESA AUDITADA, S.A.. que se cierren entre el 1 de enero de N y el 31 de diciembre de N+2.

Al completar la auditoría, emitiremos nuestro informe que contendrá nuestra opinión técnica sobre las cuentas anuales examinadas y la información contable contemplada en el informe de gestión. Adicionalmente, informaremos a los administradores sobre las debilidades significativas que, en su caso, hubiésemos identificado en la evaluación del control interno.

Responsabilidades y limitaciones de la auditoría

Realizaremos nuestro trabajo de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, así como con las normas de auditoría generalmente aceptadas, publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En consecuencia, en bases selectivas, obtendremos la evidencia justificativa de la información incluida en las cuentas anuales, evaluaremos los principios contables aplicados, las estimaciones significativas realizadas por los administradores y la presentación global de las citadas cuentas anuales. Igualmente comprobaremos la concordancia de la información contable que contiene el informe de gestión con las cuentas anuales.

Como parte de nuestra auditoría, y únicamente a efectos de determinar la naturaleza, oportunidad y amplitud de nuestros procedimientos de auditoría, efectuaremos un estudio y evaluación de la estructura de control interno de la sociedad. Sin embargo, ello no

será suficiente para permitirnos expresar una opinión específica sobre la eficacia de la estructura de control interno en lo que se refiere a la información financiera.

El objetivo de nuestro trabajo, con relación al estudio y evaluación del sistema de control interno, es obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales estén libres de errores o irregularidades significativos. Aunque una estructura efectiva de control interno reduce la probabilidad de que puedan existir riesgos de errores o irregularidades y de que no sean detectados, no elimina tal posibilidad. Por dicha razón, y dado que nuestro examen está basado principalmente en pruebas selectivas, no podemos garantizar que se detecten todo tipo de errores o irregularidades, en caso de existir.

Asimismo, el trabajo de auditoría no está específicamente destinado a detectar irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse y, por lo tanto, no puede esperarse que sea uno de sus resultados. No obstante, el auditor debe planificar su examen teniendo en cuenta la posibilidad de que pudieran existir errores o irregularidades con un efecto significativo en las cuentas anuales.

La opinión técnica del auditor de cuentas proporciona un mayor grado de fiabilidad a las cuentas anuales, pero no incluye la predicción de sucesos futuros, por lo que la emisión de un informe sin salvedades sobre las cuentas anuales no constituye una garantía de la viabilidad futura de una entidad. No obstante, el auditor de cuentas debe prestar atención a aquellas situaciones o circunstancias que le puedan hacer dudar de la continuidad de la actividad normal de la entidad, a lo largo del próximo ejercicio económico, para decidir si las mismas han de influir en su opinión.

Los papeles de trabajo preparados en relación con la auditoría son de nuestra propiedad, constituyen información confidencial, y los mantendremos en nuestro poder de acuerdo con las exigencias de la normativa sobre auditoría de cuentas. Asimismo, y de acuerdo con el deber de secreto establecido en dicha normativa, nos comprometemos a mantener una estricta confidencialidad sobre la información de la entidad obtenida en la realización del trabajo de auditoría.

Por otra parte, en la realización de nuestro trabajo mantendremos siempre una situación de independencia y objetividad, tal y como exige la normativa de auditoría de cuentas a este respecto.

Responsabilidad y manifestaciones de los administradores

La formulación de las cuentas anuales a las que se ha hecho referencia anteriormente es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Asimismo, el registro de las operaciones en los libros de contabilidad y del mantenimiento de una estructura de control interno que sea suficiente para permitir la elaboración de unas cuentas anuales fiables es responsabilidad de los administradores, así como proporcionar, cuando sean solicitados, los registros contables de la sociedad y la información relativa a los mismos.

Con objeto de facilitar una comunicación más efectiva, la sociedad designará al personal de ésta a la que el auditor deba dirigir las consultas necesarias para realizar su trabajo.

Las Normas Técnicas de Auditoría exigen que obtengamos de los administradores una carta de manifestaciones sobre las cuentas anuales. Los resultados de nuestras pruebas de auditorías, las respuestas a nuestras consultas y la carta de manifestaciones constituyen la evidencia para emitir una opinión sobre las cuentas anuales. En consecuencia, los administradores deberán entregar firmada la "Carta de manifestaciones de la Dirección" que le soliciten los auditores en los términos previstos en la Norma Técnica de Auditoría al respecto.

Si ustedes tuvieran la intención de publicar las cuentas anuales junto con nuestro informe de auditoría en un documento que contenga otra información se comprometen a: (a) proporcionarnos un borrador del documento para su lectura, y (b) obtener nuestro consentimiento para la inclusión en él de nuestro informe de auditoría, antes de que dicho documento se publique y distribuya.

Honorarios y facturación

Nuestro honorarios por los servicios de auditoría de cuentas anuales se fijan en función del tiempo empleado en la realización del trabajo y de las tarifas horarias de auditoría en vigor cada año, por categorías profesionales, aplicadas por Auditores Españoles con carácter general. Nuestros honorarios por el examen de las cuentas correspondientes al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de N ascienden a XXX euros, equivalentes a YYY horas de trabajo de nuestro personal profesional. A este importe se añadirán los gastos en que incurramos por su cuenta y el IVA correspondiente.

Hemos efectuado esta estimación teniendo en cuenta las premisas siguientes:

La sociedad nos entregará sus cuentas anuales aprobadas por los administradores dentro del plazo que para su aprobación establece la ley.

La sociedad nos prestará su máxima colaboración en la preparación de ciertos trabajos, tales como análisis de cuentas, conciliaciones de diferencias de saldos, búsqueda de comprobantes y registros, etc. Estos trabajos, así como las cartas de solicitud de confirmación que seleccionemos, será puesta a nuestra disposición en el plazo que fijemos de común acuerdo.

Si durante la realización de nuestro trabajo observásemos cambios en las circunstancias de acuerdo con las cuales se ha realizado el presente acuerdo, tales como fusiones, absorciones, cambios de objeto social, modificación del volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, errores en aquellos detalles que les hubiéramos solicitado, modificación del sistema contable y otros similares, se lo notificaríamos explicándoles los motivos que nos obligan a variar los honorarios estimados, basándonos en el número de horas a realizar en virtud de los cambios operados.

Para cada uno de los ejercicios sucesivos, nuestros honorarios, tomando como base el importe total señalado para el ejercicio N, se modificarán anualmente de acuerdo con nuestras tarifas horarias de auditoría en un porcentaje equivalente al IPC del sector servicios (sin alquileres).

Esta estimación tendrá validez siempre que no se modifiquen las circunstancias actuales de acuerdo con las cuales se ha realizado el presente acuerdo. Si con posterioridad recibiéramos evidencia adicional o modificación de las cuentas a que se refiere el artículo 210.2 de la Ley de Sociedades Anónimas, modificaríamos consecuentemente nuestro informe y procederíamos a la correspondiente facturación adicional de honorarios.

Los honorarios serán facturados de la forma siguiente:

35% a la aceptación del encargo por nuestra parte.

35% a la finalización del trabajo preliminar.

30% a la entrega del informe de auditoría independiente.

El informe de auditoría independiente (tres ejemplares en castellano) deberá entregarse no más tarde del 5 de mayo de N+1.

La prestación de los servicios de auditoría objeto del presente acuerdo se registrará por las disposiciones legales vigentes en cada momento.

En caso de conformidad con los términos aquí expuestos, les agradeceríamos que nos devolvieran debidamente firmada la copia que les adjuntamos.

Estamos encantados de tener la oportunidad de prestarles nuestros servicios profesionales y les aseguramos que dedicaremos a este trabajo nuestra mayor atención.

EMPRESA AUDITADA, S.A..

EMPRESA AUDITORA

Localidad, fecha

2. Desarrollo del trabajo de auditoría

La realización de una misión de auditoría consiste en la puesta en funcionamiento de una organización, unas técnicas de auditoría y unos medios de intervención con el objeto de certificar los estados financieros de una sociedad o un grupo de sociedades.

Con el cumplimiento de las siguientes premisas se asegura la imagen fiel de las cuentas auditadas:

- 1) Todas las operaciones que se realicen se contabilizarán en las cuentas (criterio de exhaustividad).
- 2) Las operaciones contabilizadas son reales y, por lo tanto, justificables (realidad, existencia).
- 3) Las operaciones se registran en la contabilidad y en las cuentas anuales:
 - a) en el período adecuado (con independencia de los ejercicios),
 - b) por el importe correcto (se realiza una valoración adecuada, se respetan los principios contables),
 - c) en la cuenta correspondiente (imputación correcta).
- 4) La información reflejada en las cuentas es suficiente (objetivo de la memoria).

El conjunto de los trabajos realizados, para asegurar que los mencionados criterios se respetan, se desarrolla en varias etapas, cada una de las cuales tiene unos objetivos determinados. Estas **seis etapas** se describen en la tabla 1:

- 1) Fase de preparación.
- 2) Fase preliminar.
- 3) Fase de observación física.
- 4) Preparación de la fase final.
- 5) Fase final
- 6) *Bouclage*.

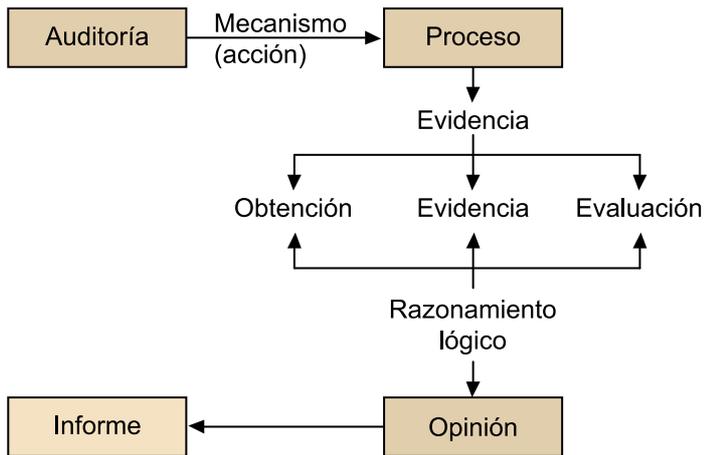
Para desarrollar la misión de auditoría, el auditor utiliza unas herramientas básicas en las que se apoya la organización material: las **carpetas de trabajo**. El objetivo de las carpetas de trabajo es documentar en forma de **papeles de trabajo** los controles realizados por el auditor, con el fin de justificar sus conclusiones.

Tabla 1. Cuadro sinóptico de una misión de auditoría

Fase de intervención	Principales trabajos efectuados	Objetivos	Documentos de síntesis
1) Preparación	<ul style="list-style-type: none"> Conocimiento de la empresa y de sus ciclos clave Redacción de la nota de síntesis sobre la apreciación del control interno Detección de las principales zonas de riesgo Reunión con la Dirección 	<ul style="list-style-type: none"> Diseñar el enfoque general de la auditoría Programar fase preliminar Definir los medios de intervención Planificar los trabajos de control por fase 	<ul style="list-style-type: none"> Memorandum de preparación
2) Preliminar	<ul style="list-style-type: none"> Análisis y apreciación del control interno sobre las áreas y sistemas significativos Examen de los principios contables Revisión analítica Revisión de las zonas de riesgo Revisión de ciertas partidas poco significativas Diligencias legales Puesta a punto de las carpetas permanentes 	<ul style="list-style-type: none"> Poner en evidencia los problemas que puedan generar excepciones o denegación de opinión Redefinir los medios de intervención Programar para la fase final 	<ul style="list-style-type: none"> Síntesis de los trabajos preliminares
3) Observación física	<ul style="list-style-type: none"> Control del buen desarrollo de las operaciones de inventario Sondeos cuantitativos Recopilación de los elementos necesarios para el control de la separación de ejercicios Recopilación de los elementos necesarios para el enfoque de la apreciación de las existencias 	<ul style="list-style-type: none"> Establecer los programas del control de las existencias 	<ul style="list-style-type: none"> Cuestionario y memorandum de inventario
4) Preparación de la fase final	<ul style="list-style-type: none"> Revisión analítica con la Dirección Examen de las condiciones de cierre de partidas sensibles Preparación y envío de circulares para confirmar saldos 	<ul style="list-style-type: none"> Adoptar una posición sobre las opciones principales previstas para el cierre de cuentas 	
5) Fase final	<ul style="list-style-type: none"> Revisión de las cuentas no auditadas en la preliminar Aplicación de los programas de control preparados en la preliminar Complementos sobre la revisión analítica Diligencias legales 	<ul style="list-style-type: none"> Llevar un seguimiento de los ajustes propuestos a la sociedad Formular la opinión 	<ul style="list-style-type: none"> Síntesis final
6) <i>Bouclage</i>	<ul style="list-style-type: none"> Control del informe de gestión y de los demás documentos remitidos a los accionistas Emisión del informe y carta de recomendaciones 		<ul style="list-style-type: none"> Cuestionario de fin de misión

Se trata, por tanto, de la organización, en forma de fases y tareas, del esquema básico inherente al trabajo de auditoría:

Figura 1



En la figura 1 se puede apreciar que la realización de la auditoría se basa en un proceso o un sistema de trabajo para obtener EVIDENCIA sobre las cifras presentadas por la sociedad. Esta evidencia debe ser documentada (en los papeles de trabajo) y evaluada, además debe ser razonable y suficiente para que el auditor pueda formarse la OPINIÓN que se reflejará en el correspondiente informe de auditoría.

Debe existir un razonamiento lógico entre el trabajo realizado por el auditor (obtención y evaluación de evidencia) y la opinión emitida. El concepto de evidencia razonable se refiere a la realización de pruebas y obtención de información para sustentar las partidas de los estados financieros auditados.

El concepto de evidencia suficiente se refiere a la determinación del alcance de la auditoría. Este alcance debe determinarse en la fase de planificación, en función de la evaluación del riesgo de auditoría (riesgo de encontrar errores) y el cálculo de la cifra de materialidad o de importancia relativa.

3. Determinación de las áreas de riesgo de auditoría

Las áreas de riesgo de auditoría **son aquellas áreas que tienen más importancia relativa** (s/ su peso en el total del balance) **y más riesgo** de que los posibles errores tengan una incidencia significativa sobre la imagen fiel de las cuentas anuales de la empresa.

El enfoque del trabajo de auditoría se centrará fundamentalmente en estas áreas. De acuerdo con este enfoque, el auditor debe planificar qué pruebas se realizarán, cuánto tiempo se calcula para hacerlo y qué efectivos de personal necesitará para el desarrollo normal de la auditoría. Y se redactarán los programas de trabajo de cada área donde se detallarán todas las pruebas que se realizarán y el alcance de éstas.

Ejemplo

Veamos el siguiente ejemplo sobre la determinación de áreas de riesgo en la preparación del trabajo de auditoría:

La empresa SNOW, S.A.. presenta los siguientes datos en su cuenta de resultados, referente a su margen bruto de explotación:

	N-1	N	Variaciones
Ventas brutas	2.639.976,24	2.595.493,78	
<i>Rappels</i>	-62.356,98	-44.543,26	
Ventas netas	2.577.619,26	2.550.950,52	
Coste de las ventas (consumos)	-1.220.345	-1.098.345	
Margen bruto	1.357.274,26	1.452.605,52	

De la conversación con el director financiero se desprende la siguiente información, que es verificada por el auditor:

- 1) Durante el año la empresa ha mejorado los acuerdos por *rappels* con la totalidad de sus clientes con el objetivo de incrementar ventas.
- 2) Los precios de compra de sus productos se han incrementado un 3% de acuerdo con el IPC.
- 3) Los precios de venta han aumentado una media del 3,15% durante el ejercicio.

A partir de la información anterior, vamos a indicar de forma argumentada cuál/es de las siguientes afirmaciones es/son correcta/s.

- a) Se detecta un riesgo de auditoría por falta de provisión de *rappels* sobre ventas al final del ejercicio.
- b) De acuerdo con las explicaciones de la compañía, no detectamos riesgo en la provisión por *rappels*, aunque tendremos que hacer más trabajo para verificar la corrección de la provisión.
- c) El margen comercial ha disminuido respecto el año anterior en porcentaje.
- d) El margen comercial se ha incrementado respecto el año anterior en porcentaje.

e) La evolución del margen bruto nos indica riesgos de sobrevaloración de existencias y error en el corte de operaciones.

f) Detectamos sólo un riesgo de auditoría de sobrevaloración de existencias.

g) Detectamos sólo un riesgo de auditoría en el corte de operaciones.

Soluciones

Veamos el siguiente ejemplo sobre la determinación de áreas de riesgo en la preparación del trabajo de auditoría:

La empresa SNOW, S.A. presenta los siguientes datos en su cuenta de resultados, referente a su margen bruto de explotación:

	N-1	N	Variaciones
Ventas brutas	2.639.976,24	2.595.493,78	-1,68%
<i>Rappels</i>	-62.356,98	-44.543,26	-28,57%
Ventas netas	2.577.619,26	2.550.950,52	-1,03%
Coste de las ventas (consumos)	-1.220.345	-1.098.345	-10%
Margen bruto	1.357.274,26	1.452.605,52	7,02%

% <i>Rappels</i> sobre ventas (brutas)	2,36	1,71
% Margen bruto sobre ventas netas	52,65	56,94

De la conversación con el director financiero se desprende la siguiente información, que es verificada por el auditor:

1) Durante el año la empresa ha mejorado los acuerdos por *rappels* con la totalidad de sus clientes con el objetivo de incrementar ventas.

2) Los precios de compra de sus productos se han incrementado un 3% de acuerdo con el IPC.

3) Los precios de venta han aumentado una media del 3,15% durante el ejercicio.

A partir de la información anterior, vamos a indicar de forma argumentada cuál/es de las siguientes afirmaciones es/son correcta/s.

a) Se detecta un riesgo de auditoría por falta de provisión de *rappels* sobre ventas al final del ejercicio.

Correcto. La reducción en cuentas del porcentaje de *rappels* sobre ventas frente a la mejora de los acuerdos pactados con los clientes es indicativo de un riesgo por defecto de provisión de *rappels*.

b) De acuerdo con las explicaciones de la compañía, no detectamos riesgo en la provisión por *rappels*, aunque tendremos que hacer más trabajo para verificar la corrección de la provisión.

Incorrecto.

c) El margen comercial ha disminuido respecto el año anterior en porcentaje.

Incorrecto. Tal como se puede ver, ha aumentado.

d) El margen comercial se ha incrementado respecto el año anterior en porcentaje.

Correcto.

e) La evolución del margen bruto nos indica riesgos de sobrevaloración de existencias y error en el corte de operaciones.

Correcto. El margen bruto se incrementa significativamente y no se explica por la evolución de los precios de compra y de venta, que tienen incrementos similares.

f) Detectamos sólo un riesgo de auditoría de sobrevaloración de existencias.

Incorrecto.

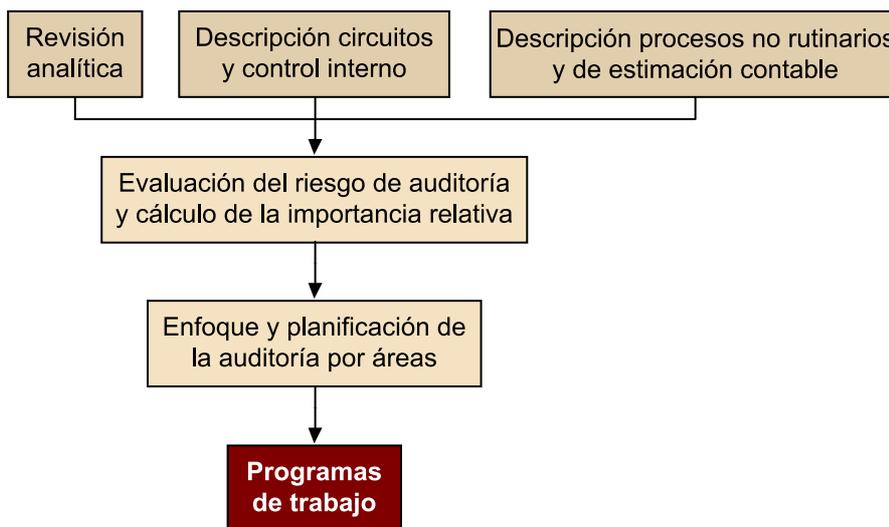
g) Detectamos sólo un riesgo de auditoría en el corte de operaciones.

Incorrecto

Los programas de trabajo son el nexo de unión entre la fase interina y la fase final de una auditoría, y sirven de guía para la obtención de evidencia razonable y suficiente para formarse una opinión sobre la fiabilidad de las cifras presentadas por la empresa.

La fase de planificación se podría representar gráficamente de la siguiente manera (figura 2):

Figura 2



4. Aplicación del principio de importancia relativa en auditoría

La cifra de importancia relativa o de **materialidad** es la que el auditor calcula para determinar a **partir de qué importe debe establecer salvedades en su opinión** sobre las cuentas anuales de una entidad.

Esta cifra se calcula en función de:

- 1) Unos parámetros establecidos por el ICAC (no son obligatorios, es decir, el auditor puede aplicar los parámetros que a su juicio le parezcan más adecuados, pero normalmente se ajustarán a los propuestos por el ICAC).
- 2) Las cifras de ventas, fondos propios, beneficio, total activo, u otras referencias de importancia y magnitud de la empresa. Las cifras que más se utilizan para calcular la materialidad son las ventas y los fondos propios.
- 3) La evaluación del riesgo de auditoría y el conocimiento del negocio del cliente.

A partir del cálculo de la materialidad, se establece la cifra del error tolerable para las diferentes áreas de auditoría. El error tolerable suele calcularse como un porcentaje de la materialidad (25%, 50% o 75%) y se fija también en función de la evaluación del riesgo de auditoría y el conocimiento del negocio del cliente. Cuanto más se confíe en los controles de la compañía, mayor será el error tolerable y, por lo tanto, menor el volumen de pruebas y verificaciones que realizará el auditor, es decir, el alcance de auditoría.

Ejemplo de error tolerable

En una importante empresa farmacéutica, el error tolerable general se calcula sobre la base del 50% de la materialidad, excepto para la prueba de valoración de existencias que se calcula sobre la base del 25% de la materialidad. Ello significa que se amplía la muestra de verificación, dado que se estima que existe riesgo moderado en esta prueba.

Los **parámetros que propone el ICAC para el cálculo de la materialidad** son:

Tabla 2. Criterios de definición de la materialidad según el ICAC

Situación	Importe-base	Tramo
1. Beneficios normales	Resultado de las actividades ordinarias	5%-10%
2. Pérdidas o punto muerto (*)	El más representativo de: a) Importe neto de cifra de negocios b) Total de activos c) Fondos propios	0,5%-1%
3. Empresas en desarrollo	Fondos propios	3%-5%

Fuente: NTA, 14 de Junio de 1999, parámetros orientativos para la determinación de la importancia relativa

Situación	Importe-base	Tramo
4. Entidades no lucrativas	El más representativo de: a) Ingresos o gastos totales b) Activos totales c) Fondo propios	0,5%-1%

Fuente: NTA, 14 de Junio de 1999, parámetros orientativos para la determinación de la importancia relativa

Dado que se ha producido un cambio importante en la normativa contable, fruto del proceso de convergencia con las normas internacionales de información financiera (NIC/NIIF) adoptadas por la Unión Europea, materializado con la aprobación del Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre por el que se aprobó el nuevo Plan General de Contabilidad, el ICAC ha reconocido la falta de vigencia de algunas de las magnitudes contables que sirven como referencia para el cálculo de la materialidad o importancia relativa de las partidas contables, por lo que en el BOICAC 76, de diciembre de 2008, en la respuesta la consulta 1 ha establecido la siguiente solución para la necesaria actualización de los anteriores parámetros:

"La Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de importancia relativa (en adelante, NTAIR) tiene por objeto establecer unos criterios y pautas de actuación que sirvan al auditor para determinar los niveles o cifras de importancia relativa que ha de utilizar a lo largo de su trabajo, tanto en la etapa de planificación como en la de ejecución y en la emisión de su informe.

En la NTAIR se parte de la base de que no pueden establecerse criterios rígidos y objetivos que permitan determinar para todos los trabajos y en cada una de las etapas qué es o no significativo, al tratarse de una cuestión que debe ser juzgada por el auditor en cada situación y a la luz de las circunstancias específicas concurrentes. Si bien, a este respecto, debe tenerse en cuenta que, en el ámbito de la actividad de auditoría de cuentas, la importancia relativa se define (apartado 2.5.16 de las Normas Técnicas de Auditoría) como 'la magnitud o naturaleza de un error (incluyendo una omisión) en la información financiera que, bien individualmente o en su conjunto, y a la luz de las circunstancias que le rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable, que confía en la información, se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia del error u omisión'.

En todo caso, la NTAIR establece la obligación de que el auditor desarrolle y documente en sus papeles de trabajo el proceso de determinación de los niveles o cifras de importancia relativa a lo largo del desarrollo del trabajo de auditoría, que vendrá referenciado a diferentes parámetros, tales como: resultados de actividades ordinarias, gastos o ingresos de explotación, volumen de negocio, fondos propios, total de activos, activo o pasivo circulante, etc. Asimismo, en el Anexo de la NTAIR, se incluyen unos parámetros que, como guías y a título orientativo, y sin perjuicio del juicio profesional del auditor antes mencionado, pueden ayudar a éste en la determinación de las cifras de importancia relativa, únicamente a efectos de la emisión del informe de auditoría.

El nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, modifica de forma sustancial el marco contable en vigor, tanto en lo que se refiere a normas de registro y valoración como a la definición y contenido de algunas magnitudes contables, epígrafes, partidas y agrupaciones de los modelos de Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias a los que se hace referencia en el Anexo de la NTAIR.

Por tanto, se plantea la duda de si, en la determinación de las cifras de importancia relativa, a efectos de emisión del informe, en los trabajos de auditoría de cuentas anuales formuladas con el nuevo PGC, debe partirse de la estructura y parámetros en que se encuentran formuladas las cuentas anuales o si el auditor tendría que realizar una reclasificación de dichas cuentas anuales al objeto de que los parámetros modificados por el nuevo PGC fuesen equiparables a los definidos en el Anexo de la Norma Técnica.

Debe tenerse en cuenta a este respecto que las empresas en la formulación de sus cuentas anuales deben aplicar los principios y normas contables establecidos en el nuevo PGC, entre los que se encuentran los criterios y normas de clasificación y presentación de las cuentas anuales, y que, por consiguiente, las empresas organizan sus libros y registros

contables conforme a la estructura de los estados contables que deben presentar según lo exigido por la normativa contable que le resulta de aplicación. Por tanto, una reclasificación por el auditor de las cuentas anuales a estos efectos, además de la complejidad de su realización, que pudiera dar lugar a confusión y falta de homogeneidad, resultaría por otra parte incoherente puesto que en el desarrollo del trabajo de auditoría el auditor tendría que utilizar una estructura y clasificación de los estados contables a auditar distinta a como éstos se encuentran formulados.

En consecuencia, este Instituto entiende que en el procedimiento de determinación de las cifras de importancia relativa a lo largo de todo el trabajo de auditoría y en la emisión del informe el auditor debería tener en cuenta la clasificación de agrupaciones, epígrafes y partidas en que se encuentran formuladas las cuentas anuales (es decir, las del nuevo PGC), careciendo de sentido, por los motivos indicados anteriormente, que el auditor fije las cifras de importancia relativa a efectos de la planificación de su trabajo y de la emisión del informe conforme a parámetros basados en magnitudes contables no vigentes por el sólo hecho de que se encuentren incluidos en el Anexo de la Norma Técnica, máxime cuando el contenido de dicho Anexo es únicamente orientativo.

En este sentido, el auditor en la determinación de las cifras de importancia relativa deberá seguir lo establecido en la NTAIR, que en su parte sustantiva continúa plenamente vigente, si bien determinados conceptos o importes base incluidos en el Anexo no podrán aplicarse en la forma prevista al haberse modificado tanto su denominación como su contenido. En todo caso, todo el procedimiento seguido en la determinación de las cifras de importancia relativa debe ser razonable y coherente y quedar debidamente documentado, dejando la correspondiente evidencia de ello en los papeles de trabajo del auditor.

Por último, en la fijación de los parámetros afectados por la modificación normativa y hasta tanto se apruebe una modificación de la Norma Técnica de Auditoría en este sentido, el auditor deberá tener en cuenta los fundamentos que subyacen en el Anexo de la NTAIR, de tal forma que se utilicen como importes base los epígrafes y agrupaciones que se consideren más apropiadas en cada circunstancia, para llegar, mediante la aplicación de un porcentaje adecuado, a unas cifras de importancia relativa que resulten razonables y coherentes con todas las circunstancias concurrentes en el trabajo de auditoría de las cuentas anuales auditadas. Así, por ejemplo, en lugar del 'Resultado de actividades Ordinarias' que figura en el Anexo de la Norma Técnica podría utilizarse el 'Resultado de operaciones continuadas antes de impuestos', que es aquel que por su naturaleza puede asemejarse más al anterior, y aplicar un porcentaje que diese como resultado una cifra de importancia relativa que fuese razonable y coherente en el contexto de las cuentas anuales auditadas, debiendo tener siempre presente el concepto de importancia relativa en el ámbito de la auditoría de cuentas antes mencionado."

Ejemplos de aplicación práctica

Veamos a continuación la aplicación práctica de este tema mediante un par de ejemplos:

1) Una empresa comercial que se dedica a la compraventa de electrodomésticos, tiene un nivel de facturación de 3.200 millones de u.m. La evaluación del entorno de control es efectiva y se confía en los controles de la empresa en todas sus aplicaciones. El riesgo de errores es bajo. En auditorías anteriores no se han detectado ajustes significativos, y se estima que lo más razonable es calcular la materialidad en función de la cifra de negocio, dado el carácter comercial de la empresa.

El cálculo de la materialidad será:

- Ventas = 3.200 millones
- Intervalo % materialidad = (0,5% a 1%)
- Materialidad = (16 – 32) millones

Se fija la materialidad en 30 millones de u.m. y el error tolerable en el 50% = 15 millones de u.m.

2) En la auditoría de una empresa industrial dedicada a la fabricación y comercialización de electrodomésticos, los auditores consideran adecuado calcular la materialidad en función de la cifra de ventas y los fondos propios. El entorno de control de la empresa es efectivo, se trata de una auditoría recurrente y sin riesgo de errores.

Cálculo de la materialidad:

Cifras estimadas en millones		%	Intervalo de millones
Ventas	39.725	0,5%-1%	199-397
Fondos propios	6.220	1%-5%	62-311

Se fija la materialidad en 300 millones de u.m. y el error tolerable en el 50%, excepto para las cuentas de clientes y proveedores (aplicaciones rutinarias) en las que se fija en el 75%, por no encontrarse errores históricamente relacionados con estas partidas.

5. Ajustes en las partidas de las cuentas anuales de una entidad

Una vez se han realizado todas las pruebas de auditoría, se identifican los ajustes y reclasificaciones necesarios en las cuentas anuales de la entidad.

1) Un **ajuste corresponde a un error o diferencia de criterio** respecto a los PYNCGA, que afecta al resultado y/o al patrimonio neto de la empresa auditada.

2) Una **reclasificación corresponde a una incorrecta clasificación entre cuentas**, y no afecta al resultado y/o al patrimonio neto de la empresa auditada.

Cuando estos ajustes y reclasificaciones hayan sido identificados, el auditor debe redactar un resumen destacando todos los asuntos importantes de contabilidad y auditoría detectados y concluir sobre la opinión que se dará al informe de auditoría.

Todos los papeles de trabajo se someten a la revisión de los gerentes y/o socios, y una vez está todo revisado, y se obtienen la carta de representación y las cuentas anuales en su conjunto, se procede a emitir el informe de auditoría.

Ejemplo de sumaria de ajustes

Veamos la aplicación de esta cuestión mediante el ejemplo siguiente:

Supongamos que somos auditores de la empresa BIBLIO y que nos encontramos revisando la corrección del saldo contable con el cliente TECA a 31 de diciembre del 2009.

a) Composición del saldo de la cuenta con el cliente TECA a 31 de diciembre del 2009:

Concepto	Fecha	Importe
Factura nº 1836	15.10.09	2.500
Factura nº 1.863	07.10.09	4.200
Factura nº 1.884	03.12.09	4.700
Factura nº 1.893	29.12.09	6.200
Provisión abono correspondiente a la factura nº 1.856	31.12.09	(5.000)
		12.600

b) Respuesta de la circularización del cliente TECA. Según el cliente TECA, las facturas pendientes a 31 de diciembre del 2009 son las siguientes:

Concepto	Fecha	Importe
Factura n° 1.847	12.10.09	4.100
Factura n° 1.863	07.10.09	4.200
Factura n° 1.884	03.12.09	4.700
Factura n° 1.890	29.12.09	7.200
		20.200

c) Otra información obtenida de la empresa:

- Durante el mes de enero del 2010 se han efectuado los siguientes abonos (en concepto de diferencias de precios) correspondientes a facturas emitidas durante el año 2009:

Abono	Corresponde a fra.	Importe
001	1.824	3.800
003	1.856	6.900

- Factura 1.836: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 10 de octubre del 2009.
- Factura 1.893: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 5 de enero del 2010 y por lo tanto estaba incluida en el inventario al 31 de diciembre del 2009.
- Factura 1.890: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 30 de diciembre del 2009 y por lo tanto no se tuvo en cuenta en el inventario del 2009.
- Factura 1.847: Fue cobrada el 21 de diciembre del 2009.

A partir de la información recabada, tenemos que proponer los ajustes que consideremos oportunos.

Soluciones

Veamos la aplicación de esta cuestión mediante el ejemplo siguiente:

Supongamos que somos auditores de la empresa BIBLIO y que nos encontramos revisando la corrección del saldo contable con el cliente TECA a 31 de diciembre del 2009.

a) Composición del saldo de la cuenta con el cliente TECA a 31 de diciembre del 2009:

Concepto	Fecha	Importe
Factura n° 1836	15.10.09	2.500
Factura n° 1.863	07.10.09	4.200
Factura n° 1.884	03.12.09	4.700
Factura n° 1.893	29.12.09	6.200
Provisión abono correspondiente a la factura n° 1.856	31.12.09	(5.000)
		12.600

b) Respuesta de la circularización del cliente TECA. Según el cliente TECA las facturas pendientes a 31 de diciembre del 2009 son las siguientes:

Concepto	Fecha	Importe
Factura n° 1.847	12.10.09	4.100
Factura n° 1.863	07.10.09	4.200
Factura n° 1.884	03.12.09	4.700
Factura n° 1.890	29.12.09	7.200
		20.200

c) Otra información obtenida de la empresa:

- Durante el mes de enero del 2010 se han efectuado los siguientes abonos (en concepto de diferencias de precios) correspondientes a facturas emitidas durante el año 2009:

Abono	Corresponde a fra.	Importe
001	1.824	3.800
003	1.856	6.900

- Factura 1.836: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 10 de octubre del 2009.
- Factura 1.893: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 5 de enero del 2010 y por lo tanto estaba incluida en el inventario al 31 de diciembre del 2009.
- Factura 1.890: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 30 de diciembre del 2009 y por lo tanto no se tuvo en cuenta en el inventario del 2009.
- Factura 1.847: Fue cobrada el 21 de diciembre del 2009.

A partir de la información recabada, tenemos que proponer los ajustes que consideremos oportunos.

1) Tenemos que ajustar la factura 1.893 que se expidió en fecha 05/01/10

6.200	(700) ventas	a	(430) clientes	6.200
-------	--------------	---	----------------	-------

2) Tenemos que ajustar la factura 1.890 que se expidió en fecha 30/12/09

7.200	(430) clientes	a	(700) Ventas	7.200
-------	----------------	---	--------------	-------

3) Tenemos que ajustar los abonos:

Provisión abono según sociedad	5.000
Abonos devengados ejercicio.	(10.700)

Defecto de provisión	(5.700)
-----------------------------	----------------

5.700	(70x) Abonos	a	(430) Clientes	5.700
-------	--------------	---	----------------	-------

6. Procedimientos de auditoría

A continuación se detallan las principales pruebas de auditoría para las diferentes áreas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias (tabla 3).

Tabla 3. Principales pruebas de auditoría

Procedimiento	Contenido
1) Procedimientos generales de auditoría	<ul style="list-style-type: none"> • Lectura de las actas de la junta general de accionistas y del consejo de administración. • Circularización a abogados y asesores fiscales. • Análisis de hechos posteriores (análisis de facturas de proveedores recibidas con posterioridad al cierre del ejercicio, análisis de pagos posteriores, análisis de abonos posteriores a clientes, lectura de actas, comentarios con la Dirección). • Obtención de la carta de manifestaciones.
2) Inmovilizado material / Intangible	<ul style="list-style-type: none"> • Cuadro de movimientos (Exi+altas-bajas+/- traspasos = Exf). • Análisis de altas de inmovilizado (mediante escritura, factura, contratos u otra documentación y verificaciones físicas). • Análisis de las bajas de inmovilizado, verificación de que se ha registrado correctamente el resultado generado, en caso de venta de inmovilizado. • Análisis de la razonabilidad de amortización por partidas de elementos.
3) Inmovilizado financiero	<ul style="list-style-type: none"> • Cuadro de movimientos (Exi+altas-bajas+/- traspasos = Exf) por categorías. • Análisis de altas (mediante escritura, factura, contratos u otra documentación). • Análisis de las bajas (mediante escritura, factura, contratos u otra documentación) y verificación de que se ha registrado correctamente el resultado generado. • Análisis de la razonabilidad de la provisión por pérdida de valor de las inversiones. • Verificación correcta clasificación entre corto y largo plazo.
4) Existencias	<ul style="list-style-type: none"> • Comprobación del inventario físico. • Pruebas de corte de operaciones (verificar que las últimas entradas y salidas del ejercicio están correctamente contabilizadas, es decir, en período correcto. Ídem para las primeras entradas y salidas del ejercicio posterior). • Comprobaciones aritméticas. • Análisis sobre la razonabilidad de la valoración de las existencias. • Análisis de obsolescencia y/o lenta rotación.
5) Clientes y cuentas a cobrar	<ul style="list-style-type: none"> • Circularización de clientes pidiendo conformidad de saldo. Conciliaciones con las respuestas recibidas y realización de procedimientos alternativos para las no recibidas (verificación del cobro posterior o del albarán firmado por el cliente o por el transportista). • Obtener el importe del riesgo por efectos descontados detallado por entidad bancaria y cuadrar con las respuestas de los bancos. • Análisis de morosidad (a partir de un detalle de clientes por antigüedad de la deuda, análisis del período medio de cobro, p.ej.) y de la razonabilidad de la provisión por insolvencias. • Otras cuentas deudoras: análisis de su razonabilidad, de su cobrabilidad, de su valoración y de su clasificación.

Procedimiento	Contenido
6) Tesorería	<ul style="list-style-type: none"> • Circularización de todos los bancos con los que opera la compañía. • Arqueos de caja. • Análisis de conciliaciones bancarias. • Análisis del estado de flujos de efectivo.
7) Préstamos y créditos	<ul style="list-style-type: none"> • Análisis de su correcta clasificación en categorías. • Cotejo con las respuestas de los bancos. • Lectura de escrituras o contratos. • Cálculo de la razonabilidad de su valoración.
8) Recursos propios (y resto patrimonio neto)	<ul style="list-style-type: none"> • Cuadro de movimientos y reparto del resultado del ejercicio anterior. • Cotejo con las actas. • Análisis con documentación soporte del reparto de dividendos. • Análisis de operaciones de ampliación de capital con documentación soporte. • Análisis de la situación patrimonial de la compañía. • En general, análisis de todos los movimientos que se hayan producido en el ejercicio; cotejo con lo establecido en el estado de cambios en el patrimonio neto.
9) Proveedores y cuentas a pagar	<ul style="list-style-type: none"> • Circularización de los proveedores y acreedores más importantes, conciliación de saldos. • Análisis de otras cuentas a pagar. • Prueba de pasivos omitidos. • Correcta valoración y clasificación.
10) Partes vinculadas	<ul style="list-style-type: none"> • Obtención de las confirmaciones entre empresas del grupo y otras partes vinculadas, y, en caso de no existir, circularización de todas las empresas del grupo y otras partes vinculadas. • Obtención de todos los saldos y transacciones con empresas del grupo y otras partes vinculadas, y análisis de su razonabilidad (mediante las confirmaciones o bien utilizando procedimientos alternativos) • Análisis de morosidad. • Análisis de precios de transferencia. • Análisis de los contratos de <i>royalties</i>, cánones con empresas del grupo y otras partes vinculadas. • Reparto de dividendos.
11) Provisiones y contingencias	<ul style="list-style-type: none"> • Razonabilidad de las provisiones realizadas por la compañía y de su valoración (por responsabilidad, por pensiones, por impuestos, por operaciones de tráfico, etc.) • Análisis de la existencia de posibles contingencias y evaluación de si es necesaria una provisión (carta a los abogados, hechos posteriores, actas de Hacienda, etc.)
12) Hacienda Pública	<ul style="list-style-type: none"> • Cuadrar los saldos de IVA, retenciones IRPF y Seguridad Social con la carta de pago. • Realizar cuadros de bases para el IVA soportado y devengado. • Realizar cuadros de bases declaradas en las liquidaciones de IRPF. • Analizar la razonabilidad del gasto por seguros sociales. • Analizar la razonabilidad del cálculo del IS (analizar los impuestos anticipados y los impuestos diferidos, verificar los ajustes a la base imponible y a la cuota, y las deducciones). Si el cálculo es muy complicado pedir la revisión de un experto fiscal. • Verificar la correcta contabilización del gasto por IS. • Analizar las actas por la Inspección Fiscal si las hay.
13) Ajustes por periodificación	<ul style="list-style-type: none"> • Analizar el concepto, su razonabilidad y si está correctamente contabilizado.

Procedimiento	Contenido
14) Cuenta de pérdidas y ganancias	<ul style="list-style-type: none"> Realizar una revisión analítica de las ventas, compras y márgenes de la compañía. Relacionar con el resto de áreas. Analizar la razonabilidad de los diferentes tipos de gastos (mediante revisión analítica o análisis de partidas) y relacionar, cuando se pueda, con el trabajo realizado en otras áreas donde ya se ha analizado. Realizar un test de nóminas. Cuadrar el gasto de personal con los resúmenes de nómina.
15) Memoria	Para asegurarse de que la memoria contiene toda la información relevante será necesario rellenar un <i>checklist</i> , donde partida por partida se indique cuál es la información que debe aparecer en ésta.

Ejemplo de aplicación

Veamos su aplicación a través de un **ejemplo**:

Dados los siguientes procedimientos:

- 1) Observación física
- 2) Confirmación directa
- 3) Ninguna de las anteriores

Vamos a indicar en la tabla adjunta el número del procedimiento que es aplicable a las cuentas enumeradas. Y a justificar brevemente cinco de los procedimientos.

Cuentas	Número
Existencias	
Clientes	
Saldos bancarios	
Inmovilizados	
Efectivo en caja	
Efectos para cobrar	
Depondidas a distribuir en diferentes ejercicios	
Proveedores	
Abogados	
Fondos propios	
Tributos	

Solución

Veamos su aplicación a través de un **ejemplo**:

Dados los siguientes procedimientos:

- 1) Observación física
- 2) Confirmación directa
- 3) Ninguna de las anteriores

Vamos a indicar en la tabla adjunta el número del procedimiento que es aplicable a las cuentas enumeradas. Y a justificar brevemente cinco de los procedimientos.

Cuentas	Número
Existencias	1
Clientes	2
Saldos bancarios	2
Inmovilizados	1
Efectivo en caja	1
Efectos para cobrar	2
Dependidas a distribuir en diferentes ejercicios	3
Proveedores	2
Abogados	2
Fondos propios	3
Tributos	3

1) **Existencias.** Observación física. La sociedad, al final del ejercicio, tiene que verificar el recuento físico de existencias, además de la valoración de las mismas, con el fin de asegurarse la correcta variación de existencias del ejercicio.

2) **Inmovilizado.** Observación física. Hace falta que el auditor verifique visualmente las altas de inmovilizado material para certificar su existencia.

3) **Efectos a cobrar.** Confirmación directa: consiste en enviar cartas de circularización a una muestra de clientes con el fin de que nos confirmen el saldo pendiente.

4) **Fondos propios.** Ninguna de las anteriores. El procedimiento para verificar los fondos propios será solicitar actas, escrituras...

5) **Abogados.** Confirmación directa. Enviaremos carta de circularización a los abogados de la sociedad con el fin de constatar que no existe litigio o pasivo que se tuviera que contabilizar.

7. La carta de manifestaciones

La obtención de la carta de manifestaciones de la Dirección es obligatoria para cualquier trabajo de auditoría de cuentas.

Esta carta debe estar firmada por algún miembro del Consejo de administración, o en su defecto por el director general de la empresa. La firma del director financiero no será suficiente a no ser que éste tenga poderes o sea administrador.

En la carta de manifestaciones, la Dirección y/o administradores de la empresa ratifican que han facilitado toda la información necesaria para el correcto desarrollo de la auditoría y que no han ocultado datos. Asimismo, pueden incluirse puntos sobre asuntos concretos de auditoría para obtener evidencia (p. ej., plan de pensiones).

Carta de manifestaciones

Se adjunta a continuación el formato estándar de una carta de manifestaciones.

(Papel con membrete del cliente)
**Modelo de carta de manifestaciones
de la Dirección de la entidad**

Fecha (la del informe a que se refiere)

Firma de auditoría
(Dirección)

Muy señores nuestros:

En relación con el examen que están realizando de las cuentas anuales de _____, correspondientes al ejercicio terminado el ____ de _____ de _____, por la presente les manifestarnos que, según nuestro leal saber y entender:

- 1) Como miembros de la Dirección/Consejo de administración de la sociedad, somos los responsables de la formulación de las cuentas anuales en la forma y plazos establecidos en la normativa vigente.
- 2) Las cuentas anuales adjuntas han sido obtenidas de los registros de contabilidad de la sociedad, los cuales reflejan la totalidad de sus transacciones y de sus activos y pasivos, mostrando la imagen fiel, su situación financiero-patrimonial al ____ de _____ de _____, así como los resultados de sus operaciones y los cambios habidos en su situación financiera durante el ejercicio _____, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, aplicados uniformemente con el ejercicio anterior.
- 3) El informe de gestión adjunto contiene toda la información requerida por la legislación vigente.
- 4) Durante la realización de su trabajo como auditores de la sociedad, no se les ha limitado el acceso a los registros contables, contratos, acuerdos u otra documentación complementaria e información solicitada.
- 5) Les hemos facilitado todas las actas de las juntas de accionistas, del Consejo de administración y otras reuniones significativas de comités de dirección para el período com-

prendido (*desde el comienzo del período a que se refieren las cuentas anuales hasta la fecha de la carta*), de la que les adjuntamos relación preparada por el secretario del Consejo.

6) Los únicos compromisos, contingencias y responsabilidades a la fecha de cierre del ejercicio son los reflejados en las cuentas anuales adjuntas.

7) Se ha desglosado la información correspondiente a todas las retribuciones, anticipos, créditos, seguros de vida, planes de pensiones, garantías, etc., relativas a los miembros del órgano de administración de la sociedad, de acuerdo con los requerimientos de la normativa vigente.

8) Asimismo, les confirmamos que al ____ de _____ de ____ (y salvo por lo indicado en las cuentas anuales adjuntas), la sociedad:

- Tenía títulos de propiedad adecuados de todos bienes activos contabilizados, los cuales están libres de gravámenes e hipotecas, salvo los indicados en la memoria.
- Se espera que todos los elementos de activo sean utilizados en el curso normal del negocio, o enajenados o cobrados al menos por el importe neto por el que figuran registrados.
- No tenía, ni tiene en proyecto, ninguna decisión sobre su patrimonio que pudiera alterar significativamente el valor contabilizado de elementos de activo y pasivo (*por ejemplo, abandono de una planta o de una actividad de la empresa*).
- No tenía ni tiene operaciones con instituciones financieras que supongan una restricción a la libre disposición de saldos en efectivo, u otros activos o pasivos financieros.
- No tenía, ni tiene en este momento, despidos en curso ni necesidad o proyecto de efectuarlos, de los que pudieran derivarse pagos de indemnizaciones de importancia, al amparo de la legislación vigente. Por esta razón, no se estima preciso efectuar provisión alguna por este concepto.
- Mantenía únicamente con sociedades del grupo y asociadas los saldos y transacciones que se desglosan en las cuentas anuales, no habiendo efectuado ninguna otra transacción significativa con personas físicas o jurídicas vinculadas a la sociedad.
- Ha llevado a cabo todas sus operaciones con terceros de una forma independiente, en condiciones normales de mercado y en libre competencia.
- No tenía ni tiene compromisos de complemento a pensiones, o prestaciones laborales similares, de los que puedan derivarse obligaciones futuras, adicionales a las indicadas en las cuentas anuales.
- No tenía ni tiene conocimiento de incumplimientos relativos a términos contractuales y/o disposiciones legales, que pudieran tener un efecto significativo en las cuentas anuales adjuntas, o pudieran servir de base para el registro de pérdidas o la estimación de contingencias.
- Ha realizado provisión adecuada para todos los impuestos aplicables, tanto de ámbito estatal como local. Por otra parte, no se espera que de una eventual inspección de los ejercicios abiertos surjan liquidaciones adicionales de importe significativo.
- Por último, les informamos que no conocemos ningún hecho que pudiera arrojar dudas sobre la honestidad profesional de los miembros de nuestra organización, y que no sabemos de ninguna anomalía o irregularidad que no les haya sido comunicada. Igualmente les confirmamos que, desde la fecha de cierre del ejercicio hasta la fecha de esta carta, no se ha producido ningún hecho, ni se ha descubierto asunto alguno que implique la necesidad de modificar las cuentas anuales del ejercicio terminado el ____ de _____ de _____.

Atentamente

Presidente ejecutivo/Consejero delegado
o Director general

8. Casos prácticos

8.1. Caso 1. Riesgos de auditoría

Una compañía, que para controlar sus existencias no lleva ningún registro de inventario permanente, cierra su planta de producción durante la última semana de diciembre y hace un recuento físico de la totalidad de su almacén a los efectos de determinar exhaustivamente la composición de su inventario y tener una base objetiva para la valoración del mismo.

Una vez se han cerrado los trabajos de cuantificación y valoración de los stocks, los auditores disponen de la siguiente información dentro de la fase de revisión analítica (en comparación con la de cierres anteriores):

Datos de la cuenta de explotación				
	Ejercicio 2008	Ejercicio 2007	Ejercicio 2006	Ejercicio 2005
Importe neto de la cifra de negocios	35.422.542	24.444.752	21.442.765	17.154.212
Compras de materias primas	-29.800.005	-17.354.882	-17.825.875	-12.255.858
Variación de existencias	-1.854.008	225.885	2.758.589	155.444

Se pide:

- Determinar, a través de una revisión analítica de los datos recibidos y considerando los datos históricos para la toma de conclusiones, si existen indicios que evidencien algún riesgo de auditoría.
- En caso afirmativo, indicar cuáles pueden ser las causas que podrían justificar el riesgo detectado en el apartado anterior.

Solución

- Calculamos los márgenes y se manifiesta el siguiente:

Datos de la cuenta de explotación				
	Ejercicio 2008	Ejercicio 2007	Ejercicio 2006	Ejercicio 2005
Importe neto de la cifra de negocios	35.422.542	24.444.752	21.442.765	17.154.212
Compras de materias primas	-29.800.005	-17.354.882	-17.825.875	-12.255.858
Variación de existencias	-1.854.008	225.885	2.758.589	155.444

Datos de la cuenta de explotación				
	Ejercicio 2008	Ejercicio 2007	Ejercicio 2006	Ejercicio 2005
Consumos	-31.654.013	-17.128.997	-15.067.286	-12.100.414
Margen explotación	3.768.529	7.315.755	6.375.479	5.053.798
Margen explotación %	10,64%	29,93%	29,73%	29,46%

Como se puede comprobar en los márgenes calculados, en el último ejercicio hay un riesgo de auditoría manifestado por la caída del margen de explotación.

b) La caída del margen de explotación puede venir dada por las siguientes circunstancias (que habría que analizar desde el punto de vista de la auditoría):

- A pesar del fuerte aumento de ventas respecto del anterior ejercicio, el margen ha caído considerablemente, lo que puede estar provocado por una mala política de precios de venta (no se consigue repercutir el coste del producto a los clientes) o una mala política de compras (se está comprando peor que en los últimos ejercicios).
- Un error de inventario (en las unidades o la valoración).
- Errores en el corte de operaciones al cierre del ejercicio 2008 y apertura del ejercicio 2009.
- Que la compañía no esté contabilizando todas sus ventas.
- Que los productos de la compañía presenten indicios de agotamiento y obsolescencia (se necesita mayor rotación para obtener el mismo beneficio).
- Errores en la contabilización de abonos de compras (pendientes de contabilizarlos o errores en su codificación contable).
- Etc.

8.2. Caso 2. Evaluación del control interno

Una empresa de reducida dimensión, dedicada al sector comercial, se somete a auditoría de cuentas por determinadas circunstancias. Su organización administrativa queda representada por lo que se informa a continuación:

Personal	Funciones
Jefe de contabilidad	<ul style="list-style-type: none"> • Supervisión general del departamento contable • Preparación de los estados financieros (BS y PG) y cierres mensuales • Preparación de los tributos de la empresa • Única firma autorizada por emisión de cheques y pagarés
Oficial 1 - administrativo de primera categoría	<ul style="list-style-type: none"> • Contabilizar operaciones de clientes y proveedores (facturas emitidas, facturas recibidas, cobros y pagos) • Elaborar la facturación emitida al final de cada mes a partir de los albaranes de pedidos servidos a los clientes • Administrar todos los efectos cobrados • Custodiar la caja, los cobros en efectivo y los ingresos de efectivo en el banco

Personal	Funciones
Oficial 2 - administrativo de segunda categoría	<ul style="list-style-type: none"> Llevar el libro auxiliar de caja Conciliar las cuentas bancarias mensualmente Preparar los cheques bancarios (no firmarlos) Contabilizar todos los justificantes bancarios

Se pide:

- Identificad si existen **puntos fuertes** o **puntos débiles** de una evaluación preliminar del control interno de esta organización.
- Razonad vuestra respuesta en cada caso.

Podéis utilizar el cuadro siguiente como plantilla de respuesta.

Organigrama de funciones	¿Punto fuerte o punto débil?	Razonamiento
Jefe de contabilidad		
1.1	Supervisión general del departamento contable	
1.2	Preparación de los estados financieros (BS y PG) y cierres mensuales	
1.3	Preparación de los tributos de la empresa	
1.4	Única firma autorizada por emisión de cheques y pagarés	
Oficial 1 - administrativo de primera categoría		
2.1	Contabilizar operaciones de clientes y proveedores	
2.2	Elaborar la facturación emitida al final de cada mes	
2.3	Administrar todos los efectos cobrados	
2.4	Custodiar la caja, los cobros en efectivo y los ingresos de efectivo en el banco	
Oficial 2 - administrativo de segunda categoría		
3.1	Llevar el libro auxiliar de caja	
3.2	Conciliar las cuentas bancarias mensualmente	
3.3	Preparar los cheques bancarios (no firmarlos)	
3.4	Contabilizar todos los justificantes bancarios	

Solución

1) Jefe de contabilidad. Funciones:

a) Supervisión general del departamento contable - **punto fuerte, por la propia jerarquía de la organización.**

b) Preparación de los estados financieros (BS y PG) - **punto fuerte, por la capacidad supuesta de la posición.**

c) Preparación de los tributos de la empresa - **punto fuerte, por la capacidad supuesta de la Dirección, matizando que haría falta conformidad de la Dirección/Gerencia para algunas estrategias fiscales.**

d) Única firma autorizada para emisión de cheques y pagarés. - **punto débil (si la firma no es mancomunada, o sea, que se requieran dos firmas para autorizar una misma operación).**

2) Oficial 1 - administrativo. Funciones:

a) Contabiliza los clientes y proveedores - **en principio no nos dice nada. Sería óptimo para la posición requerida del cargo.**

b) Elabora la facturación de la compañía - **punto débil, incompatible con la función anterior núm. 1.**

c) Administra todos los efectos cobrados - **punto débil, incompatible con la función anterior núm. 2.**

d) Custodia la caja, los cobros en efectivo y los ingresos de efectivo en el banco - **punto débil, incompatible con la función anterior núm. 2.**

3) Oficial 2 - administrativo. Funciones:

a) Lleva el libro auxiliar de caja - **punto fuerte, controlaría al oficial 1.**

b) Concilia las cuentas bancarias mensualmente - **punto débil, si esta conciliación no queda supervisada, ya que en combinación con la función número 4, puede darse el caso de omitir apuntes contables de bancos de forma voluntaria o involuntaria.**

c) Prepara los cheques bancarios (no los firma) - **punto fuerte, el responsable sería el que los tendría que firmar y, de requerir firma mancomunada, lo óptimo sería que la otra firma fuera del oficial 1.**

d) Contabiliza los justificantes bancarios - **punto débil, incompatible con la función anterior.**

8.3. Caso 3. Procedimientos de auditoría y ajustes

Nuestra firma de auditoría ha recibido el encargo de auditar el ejercicio XX de la sociedad EFECTSA.

Según el balance de situación de EFECTSA a la fecha de cierre del ejercicio 2008, el saldo de caja de la cuenta (570-0 CAJA EUROS) presenta un saldo de 436.600 €.

Iniciados los trabajos, como auditores solicitamos al responsable de caja el documento acreditativo del arqueo de caja correspondiente al día de cierre del ejercicio 2008, el cual desglosa la siguiente información:

Concepto	Importe
Monedas y billetes - €	150.000 €
1800 dólares USA	252.000 €
Recibo 1234	20.000 €
Recibo 1235	9.000 €
Vale de caja para justificar	5.600 €

Concepto	Importe
Total	436.600 €

Después de una serie de comprobaciones, hemos obtenido la siguiente información adicional respecto de cada una de las partidas del documento de arqueo:

- Los dólares USA fueron adquiridos el 29/12/2008 con la correspondiente autorización de la Dirección general para el responsable de caja. La finalidad era un inminente viaje que hará un delegado comercial de la compañía por Asia. El cambio del día de compra es similar al de cierre del ejercicio.
- El recibo 1234 está firmado por el director general. En el documento consta como concepto: "Gastos de viaje".
- El recibo 1235 está firmado por el trabajador AFR y corresponde a un anticipo de la nómina de enero del 2009 que le entregaron por circunstancias personales. El documento está autorizado por la Dirección general.
- Preguntado el responsable de caja por el vale pendiente de justificar, nos comenta que se trata de una diferencia detectada en el arqueo del cierre del ejercicio, sin que se pueda aportar ninguna otra información. Hacemos las pertinentes indagaciones y al concluir los trabajos de revisión del área nos informan de que corresponde al pago de unas comisiones comerciales.

No se pudo presenciar el arqueo de caja a 31 de diciembre del 2008 y los trabajos de auditoría se llevan a cabo el 15 de enero del 2009.

Se pide:

- 1) ¿Cómo podríamos determinar la razonabilidad del saldo de caja si no hemos presenciado el arqueo?
- 2) Proponed los ajustes y reclasificaciones que consideraréis necesarios para poder obtener un adecuado cierre del área de caja.

Solución

1) ¿Cómo podríamos determinar la razonabilidad del saldo de caja si no hemos presenciado el arqueo?

El procedimiento para determinar la razonabilidad del saldo de caja consistiría en presenciar un arqueo de caja el día 15 de enero del 2009→ Si sale OK, hacemos una reconstrucción del saldo de cierre del 2008, sumando todas las salidas de caja registradas desde el 1 al 15 de enero del 2009 y restando todas las entradas de caja registradas desde el 1 al 15 de enero del 2009→ Tendríamos que llegar al saldo de cierre del 2008.

En caso de que no llegáramos al saldo de cierre que consta en ficha contable y arqueo, procederíamos a proponer ajustes.

2) Proponed los ajustes y reclasificaciones que consideraríais necesarios para poder obtener un adecuado cierre del área de caja.

Si consideramos que la prueba del punto anterior sale OK, podrían aceptar el saldo de monedas y billetes en euros que consta en el arqueo de cierre del 2008.

Respecto a los dólares USA, tendríamos que clasificar el saldo como moneda extranjera y, lo más importante, verificaríamos el cambio de cierre para proceder a registrar si existe alguna diferencia de cambio. Como la compra en divisas se ha hecho el 29-12-2008, a priori no habría demasiadas diferencias (lo verificaríamos).

Cuenta	BS		PG	
	Debe	Haber	Debe	Haber
Caja, euros		252.000 €		
Caja, moneda extranjera	252.000 €			

Con respecto al recibo 1234, de gastos de viaje, tendríamos que reclasificarlo en la cuenta de socios y administradores hasta que nos sea justificado con la aportación de los gastos del viaje a que se refieren, de forma que no constan como más efectivo una tesorería inexistente:

Cuenta	BS		PG	
	Debe	Haber	Debe	Haber
Socios y administradores	20.000 €			
Caja, euros		20.000 €		

En caso de que dispusiéramos de alguna información sobre los viajes asociados a la salida de tesorería, procederíamos a prever el gasto.

Respecto del anticipo al trabajador, verificaríamos la adecuada autorización del responsable. En cualquier caso, se trata de un error de procedimiento, ya que no se tiene que tratar como un vale de caja, sino contabilizarlo como un anticipo a un trabajador (no tiene que constar como más tesorería, sino que se trata de otro tipo de activo corriente):

Cuenta	BS		PG	
	Debe	Haber	Debe	Haber
Anticipo a trabajadores	9.000 €			
Caja, euros		9.000 €		

Y finalmente, sobre las comisiones, tendríamos que conocer al beneficiario o beneficiarios y, podríamos solicitarles una confirmación de terceros escrita, y proceder contablemente a ajustar:

Cuenta	BS		PG	
	Debe	Haber	Debe	Haber
Gastos comerciales			5.600 €	
Acreeedores, fras. pendientes de recibir		5.600 €		
Acreeedor comercial xxx	5.600 €			
Caja, euros		5.600 €		

8.4. Caso 4. Procedimientos de auditoría

Dados los siguientes procedimientos:

Código	Procedimiento
1	Observación física
2	Confirmación de terceros
3	Revisión de cuentas mediante muestreos estadísticos
4	Ninguno de las anteriores

Indicad directamente sobre la siguiente tabla qué código de procedimiento sería el adecuado, y argumentad brevemente vuestra respuesta.

Procedimiento	Código
Existencias en depósito de terceros	
Efectos cobrados, en cartera	
Efectos cobrados, llevados a negociar	
Seguros	
Compras de aprovisionamientos	
Cuenta corriente con socios	

Solución

Procedimiento	Código
Existencias en depósito de terceros	2
Efectos cobrados, en cartera	1
Efectos cobrados, llevados a negociar	2
Seguros	2
Compras de aprovisionamientos	3
Cuenta corriente con socios	2

- Las existencias en depósito de terceros sólo se pueden verificar pidiendo una confirmación al tercero sobre su exactitud, veracidad, estado... No nos podemos desplazar a hacer una observación física, a pesar de que si uno de los depósitos es muy significativo, respecto del total de activos por ejemplo, deberemos evaluar la posibilidad de desplazarnos para presenciar el recuento físico y estado de conservación.
- Los efectos cobrados en cartera (por ejemplo, pagarés...) se pueden revisar físicamente, por estar en la misma compañía, y por lo tanto podemos obtener evidencia. En caso de que se dé alguna circunstancia que requiera más información, se podría complementar con una confirmación de terceros o circularización.

- Los efectos negociados, cómo se han llevado al banco, hace falta que sean contrastados mediante una confirmación de terceros en las entidades bancarias. Es la mejor fuente informativa sobre su veracidad.
- Los seguros se han de circularizar con el fin de obtener evidencia de su contratación desde una fuente informativa externa a la compañía auditada.
- Las compras de aprovisionamientos se revisan a través de técnicas de muestreo, pues el número de operaciones no permite revisarlas individualmente.
- Los saldos con socios hace falta que sean confirmados por circularización, de forma que obtengamos evidencia desde una fuente externa y podamos requerir informaciones explícitas por su vinculación.

8.5. Caso 5. Ajustes: valoración de mercancías

Estamos auditando a la sociedad DULCE, S.A.. que tiene como actividad la comercialización de tres tipos de mermeladas. Nuestro trabajo consiste en comprobar la correcta valoración de las mercancías en 31/12/08, para lo que disponemos de la siguiente información:

a) Detalle de las existencias en 31/12/08 (en unidades monetarias):

Mercancía	Unidades	Valor unitario	TOTAL
M1	2.300	6,5	14.950,00
M2	1.000	7	7.000,00
M3	1.375	8,5	11.687,50
			33.637,50

La sociedad aplica el método FIFO para determinar el precio de adquisición de sus mercancías.

b) Detalle de las compras de las mercancías de M1, M2 y M3 durante el año:

Mercancía	Fecha	Unidades	Valor unitario	TOTAL
M1	08-feb	800	5,5	4.400,00
	25-abr	350	7	2.450,00
	21-jul	925	7,2	6.660,00
	30-sept	620	6,5	4.030,00
	15-nov	680	6	4.080,00
		3.375		21.620
M2	08-mayo	200	6	1.200,00
	25-oct	425	7	2.975,00
	21-dic	650	8	5.200,00

Mercancía	Fecha	Unidades	Valor unitario	TOTAL
		1.275		9.375,00
M3	15-junio	450	5,5	2.475,00
	15-oct	850	8,5	7.225,00
	21-dic	400	9,5	3.800,00
		1.700		13.500,00

- El precio de venta de la mercancía M1 es de 8 u.m./unidad; el de la mercancía M2, de 8 u.m./unidad; y el de la mercancía M3, de 9,5 u.m/unidad.
- Los gastos de distribución de la mercancía M1 representan un 6% del precio de venta, los de la mercancía M2 un 5% del precio de venta, y los de la mercancía M3 un 4% del precio de venta.

Se pide:

Realizar los diferentes cálculos con el fin de determinar si hay que ajustar las existencias a 31/12/08. Proponer ajuste en el caso de que sea necesario.

Solución

Artículo	Unidades stock	Unidades	Valor unitario	Total	Valor FIFO
M1	2.300	680	6	4.080	
		620	6,5	4.030	
		925	7,2	6.660	
		75	7	525	
		2.300		15.295	6,65

M2	1.000	650	8	5.200	
		350	7	2.450	
		1.000		7.650	7,65

M3	1.375	400	9,5	3.800	
		850	8,5	7.225	
		125	5,5	688	
		1.375		11.713	8,52

Valor neto de realización				
Artículo	Precio venta	Gastos distribución	VNR	Valor FIFO
M1	8	0,48	7,52	6,65
M2	8	0,4	7,6	7,65
M3	9,5	0,38	9,12	8,52

Las mercancías de la sociedad tienen que estar valoradas según el precio de adquisición o el valor neto de realización, el más pequeño de los dos. Tal como se desprende de los cálculos, la sociedad tiene en su inventario una valoración unitaria errónea.

Ajustes que hay que proponer					
Artículo	Unidades en stock según recuento	Valor unitario según auditoría	Total según auditoría	Total según contabilidad	Diferencia
M1	2.300	6,65	15.295,00	14.950	345,00
M2	1.000	7,60	7.600,00	7.000	600,00
M3	1.375	8,52	11.712,50	11.687,5	25,00
					970,00

El asiento a realizar en 31/12/08 es:

Cuentas	Deber	Haber
Existencias (balance)	970,00	
Variación existencias (PyG)		970,00

8.6. Caso 6. Ajustes: corte operaciones

Estamos auditando a la sociedad MONTSENY, S.A. El auditor está realizando la prueba de corte de operaciones en 31/12/08 y dispone de la siguiente información.

1) Operaciones de compra.

Caso	Fecha de la factura	Fecha entrada almacén	Importe de la factura	Período en que se registró la compra	Se incluyó la mercancía en el inventario en 31/12/08.	¿Correcto?	Explicación
A	Diciembre-08	Diciembre-08	8.000,00	Enero-09	No		
B	Diciembre-08	Enero-09	6.500,00	Diciembre-08	No		
C	Diciembre-08	Diciembre-08	4.500,00	Diciembre-08	Sí		

Caso	Fecha de la factura	Fecha entrada almacén	Importe de la factura	Período en que se registró la compra	Se incluyó la mercancía en el inventario en 31/12/08.	¿Correcto?	Explicación
D	Diciembre-08	Diciembre-08	3.500,00	Enero-09	Sí		
E	Diciembre-08	Enero-09	8.000,00	Diciembre-08	Sí		

2) Operaciones de venta.

Caso	Fecha de la factura	Fecha salida almacén	Importe de la factura	Período en que se registró la venta	Se incluyó la mercancía en el inventario en 31/12/08.	¿Correcto?	Explicación
F	Diciembre-08	Enero-09	6.000,00	Diciembre-08	No		
G	Diciembre-08	Diciembre-08	4.000,00	Diciembre-08	No		
H	Diciembre-08	Diciembre-08	4.500,00	Enero-09	Sí		
I	Diciembre-08	Diciembre-08	7.000,00	Diciembre-08	Sí		
J	Diciembre-08	Enero-09	6.000,00	Diciembre-08	Sí		

Se pide:

Proponer los asientos de corrección oportunos en caso de considerar incorrecta la contabilización realizada por la sociedad. Detallar en cada uno de los casos una breve explicación de los ajustes que se proponen.

Solución

El asiento a realizar en 31/12/08 es:

1) Operaciones de compra

a) Caso A

Cuentas	Deber	Haber
Compras	8.000,00	
Proveedores		8.000,00
Existencias	8.000,00	
Variación existencias		8.000,00

b) Caso B

Cuentas	Deber	Haber
Proveedores	6.500,00	
Compras		6.500,00

c) Caso C: Correcto

d) Caso D

Cuentas	Deber	Haber
Compras	3.500,00	
Proveedores		3.500,00

e) Caso E

Cuentas	Deber	Haber
Compras	8.000,00	
Proveedores		8.000,00
Existencias	8.000,00	
Variación existencias		8.000,00

2) Operaciones de venta

a) Caso F

Cuentas	Deber	Haber
Ventas	6.000,00	
Cientes		6.000,00
Existencias	Xxxx ¹	
Variación de existencias		Xxxxx ¹

1: Por el valor del coste de las existencias

b) Caso G: correcto

c) Caso H

Cuentas	Deber	Haber
Cientes	4.500,00	
Ventas		4.500,00
Variación de existencias	Xxx ²	
Existencias		xxx ²

2: Por el valor del coste de las existencias

c) Caso Y

Cuentas	Deber	Haber
Variación existencias	Xxx ³	
Existencias		Xxx ³

3: Por el valor del coste de las existencias

d) Caso J

Cuentas	Deber	Haber
Ventas	6.000,00	
Clientes		6.000,00

Explicación detallada en cada caso de la corrección propuesta

Caso	Fecha factura	Entrada en almacén	Importe de la factura	Período en que se registró la compra	Stock dentro de inventario de 31/12/08	¿Correcto?	Explicación
A	Dic. 08	Diciembre -08	8.000,00	Enero-09	No	No	Hace falta incluir stock en inventario y registrar gasto en el 2008
B	Dic. 08	Enero-09	6.500,00	Diciembre -08	No	No	No habrá que registrar el gasto en el 2008.
C	Dic. 08	Diciembre -08	4.500,00	Diciembre -08	Sí	Sí	
D	Dic. 08	Diciembre -08	3.500,00	Enero-09	Sí	No	Falta registrar el gasto en el 2008
E	Dic. 08	Enero-09	8.000,00	Diciembre -08	Sí	Sí	El gasto se ha de registrar en el 09 y el stock se tiene que incluir en el 2009.
Caso	Fecha factura	Salida de almacén	Importe de la factura	Período en que se registró la venta	¿Stock dentro de inventario de 31/12/08?	¿Correcto?	Explicación
F	Dic. 08	Enero-09	6.000,00	Diciembre -08	No	No	Es una operación del 2009, hay que retroceder venta y aum. stock
G	Dic. 08	Diciembre -08	4.000,00	Diciembre -08	No	Sí	
H	Dic. 08	Diciembre -08	4.500,00	Enero-09	Sí	No	Hace falta registrar venta en el 2008 y sacar stock de inventario
I	Dic. 08	Diciembre -08	7.000,00	Diciembre -08	Sí	No	Hay que sacar stock de inventario
J	Dic. 08	Enero-09	6.000,00	Diciembre -08	Sí	No	Hay que retroceder ingreso

8.7. Caso 7. Procedimientos y ajustes de auditoría: conciliación de cliente

Supongamos que estamos auditando a la sociedad PALM, S.A. al 31/12/08 y que nos encontramos revisando la corrección del saldo contable con el cliente TIC, S.L. Disponemos de la siguiente información:

1) Composición del saldo de la cuenta con el cliente TIC, S.L. en 31/12/08:

Concepto	Fecha	Importe
Factura n° 897	20.10.08	200
Factura n° 914	16.11.08	400
Factura n° 928	23.11.08	35
Factura n° 932	20.12.08	120
Provisión abono correspondiente a la factura n° 920	31.12.08	-80
		675

2) Respuesta de la circularización del cliente TIC, S.L. Según el cliente TIC, S.L., las facturas pendientes al 31/12/08 son las siguientes:

Concepto	Fecha	Importe
Factura n° 892	19.10.08	350
Factura n° 914	16.11.08	400
Factura n° 932	20.12.08	120
Factura n° 937	29.12.08	105
		975

3) Otra información obtenida de la sociedad:

Durante el mes de enero del 2009 se han efectuado los siguientes abonos (en concepto de diferencias de precios) correspondientes a facturas emitidas durante el año 2008:

Abono	Corresponde a fra.	Importe
001	884	150
003	920	85

- Factura 897: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 18/10/08.
- Factura 928: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 08/01/09 y por lo tanto estaba incluida en el inventario al 31/12/08.
- Factura 892: Fue cobrada por la sociedad PALM, S.A. con fecha de 21/12/08.

- Factura 937: La mercancía correspondiente a la mencionada factura se expidió al cliente con fecha de 30/12/08 y por lo tanto no se tuvo en cuenta en el inventario del 2008.

Se pide:

Proponer los ajustes que consideréis oportunos a partir de la información facilitada.

Solución

Saldo según sociedad PALM, S.A.	675
Facturas registradas por PALM y no por TIC:	
. F. 897	(200)
. F. 928	(35)
Abonos registrados por PALM y no por TIC:	
. Abono F. 920	80
Facturas registradas por TIC y no por PALM:	
. F. 892	350
. F. 937	105
Saldo según el cliente TIC, S.L.	975

1) Análisis de las partidas conciliantes:

(Sin considerar el efecto del IVA)

- F. 897: En función de la fecha de expedición al cliente es correcto que PALM la tenga registrada.
- F. 928: En función de la fecha de expedición al cliente la sociedad PALM la tendría que haber registrado en el año 2009 y no en el año 2008. Ajuste propuesto:

Ajuste a realizar:

Cuentas	Balance		Cuenta P y G	
	D	H	D	H
Ventas			35	
Cientes		35		

- F. 892: Si fue cobrada por PALM en el año 2008 es correcto que no aparezca en la composición del saldo al 31/12/08 (puede ser un error en la contabilidad o en la respuesta del cliente TIC, S.L.).
- F. 937: Si la mercancía se expidió en el año 2008 la venta tendría que estar registrada en 31/12/08, siendo correcto no considerarla en el inventario. Ajuste propuesto:

Cuentas	Balance		Cuenta P y G	
	D	H	D	H
Cientes	105			
Ventas				105

- Abonos 001 y 003. Ya que corresponden a facturas emitidas durante el año 2008, a 31 de diciembre tendría que existir una provisión por abonos para este importe. Nos encontramos que:

Según auditoría	
A.001 (F. 884)	150
A.003 (F. 920)	85
	235
Según sociedad	
Provisión F. 920	(80)
Déficit provisión	
	155

Ajuste a realizar:

Cuentas	Balance		Cuenta P y G	
	D	H	D	H
Ventas			155	
Provisión abono clientes		155		

8.8. Caso 8. Procedimientos y ajustes de auditoría: deudores

Estamos auditando los saldos de deudores de la sociedad GARBI, S.A., hemos procedido a circularizar los siguientes clientes y hemos obtenido los siguientes resultados:

Código de cliente	Cliente	Saldo de la cuenta de clientes en 31/12/08	Saldo de la cuenta de efectos descontados a 31/12/08	Total	Cobrado a 31/03/09 por extracto bancario
C-25	A	100,00	0,00	100	0,00
C-84	B	340,00	35,00	375	250
C-98	C	860,00	90,00	950	0,00
C-78	D	580,00	50,00	630	0,00
			Total	2.055	250

Sólo hemos recibido la respuesta del cliente D. El saldo según este cliente es de 730 euros. La diferencia de conciliación corresponde a la facturación de unas mercancías que salieron del almacén el día 30/10/08. La sociedad no incluyó estas mercancías dentro del inventario físico realizado a final de ejercicio.

La sociedad no nos ha autorizado a enviar carta de circularización al cliente A, debido a que las relaciones comerciales con él están muy deterioradas y actualmente se está en discusión con el fin de intentar cobrar este saldo, que es muy antiguo.

Hemos realizado procedimientos alternativos a los del resto de saldos y hemos analizado en profundidad los que en esta fecha no han sido cancelados.

Según conversación con el director financiero sabemos:

No se ha realizado una revisión a fondo de los saldos antiguos, ni se tiene ningún criterio con respecto a la provisión de insolvencias.

1) El cliente B, este cliente tiene un saldo pendiente de 125 euros, que corresponden a dos facturas del ejercicio 2008.

2) El cliente C, este cliente se encuentra en una situación de concurso de acreedores desde el 15/10/2008. La sociedad tiene garantizado el cobro del 80% de la deuda pendiente mediante un contrato con una compañía aseguradora.

3) Finalmente, el cliente D tiene previsto liquidar la sociedad debido a la falta de liquidez. La totalidad de la deuda pendiente está avalada por un tercero.

Se pide:

1) Proponer los ajustes que tendría que realizar el auditor de GARBI S.A. con relación a las respuestas de circularización del cliente D. Argumentad vuestra respuesta.

Solución

Cliente D:

Cuentas	Deber	Haber
(430) Clientes	100	
(700) Ventas		100

2) Proponer los ajustes que tendría que realizar el auditor a 31/12/08 con relación a posibles insolvencias. Argumentad vuestra respuesta.

Solución

Provisión según el auditor:

Código de cliente	Cliente	Saldo a provisionar	Comentario
C-25	A	100	Saldos antiguos
C-84	B	0	Saldos 2008.
C-98	C	190	Saldo no cubierto
C-78	D	0	Saldo avalado
		290	

El auditor tiene que plantear el siguiente ajuste:

Cuentas	Deber	Haber
(436) Clientes de dudoso cobro	290	
(430) Clientes		290
(694) Pérdidas por deterioro de créditos por oper. comerciales	290	
(490) Deterioro de valor de créditos por oper. comerciales		290

3) Qué recomendaciones daríais a la sociedad, y con qué argumentos.

Solución

El director financiero nos ha mostrado una debilidad de control interno significativa. Habría que analizar periódicamente los saldos de clientes vencidos y no cobrados. Sería conveniente establecer un criterio de provisión de morosidad como herramienta de control indispensable cada cierre de ejercicio.

