

**TÍTULO:** PLANIFICACIÓN DE UNA AUDITORIA FINANCIERA MEDIANTE LA APLICACIÓN DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS.

**AUTORA:** MARTA CARRILLO ALMAJANO.

**TUTOR:** D. MANUEL ORTA PÉREZ.

**DEPARTAMENTO:** CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA.

**RESUMEN:**

En el presente Trabajo de Fin de Máster se ha desarrollado de forma práctica la fase de planificación de auditoría de las cuentas anuales de una pequeña entidad, mediante la aplicación del nuevo Proyecto de Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (publicado en Julio de 2021 por el IAASB). El objetivo del trabajo es, partiendo de un caso propuesto por el International Federation of Accountants, analizar y desarrollar la planificación de la auditoría usando esta nueva norma, en lugar del empleo de las Normas Internacionales de Auditoría actuales. De esta manera, se observarán las principales diferencias y similitudes entre ambas normativas, y la imperiosa necesidad de elaborar una norma específica que aborde los problemas y conflictos relacionados con la comprensibilidad, complejidad, escalabilidad y proporcionalidad de las entidades menos complejas.

Para su realización, se lleva a cabo un análisis de la norma en cuestión así como del sector, de la entidad, de la actividad realizada, del control interno y de los factores de riesgo a los que se expone la empresa auditada.

**PALABRAS CLAVE:** Planificación, riesgos de auditoría, control interno, Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas

**ABSTRACT:**

In this Master's thesis, the audit planning phase of the annual accounts of a small entity has been developed in a practical way using the new Draft International Standard on Auditing for Less Complex Entities (published in July 2021 by the IAASB). The aim of this thesis, based on a case proposed by the International Federation of Accountants, to analyze and develop the audit planning using this new standard, instead of using the current International Standards on Auditing. In this way, the main differences and similarities between the two standards will be observed, as well as the urgent need to develop a specific standard that addresses the problems and conflicts related to the understandability, complexity, scalability and proportionality of less complex entities.

In order to do so, an analysis of the standard in question is carried out, as well as an analysis of the sector, the entity, the activity, the internal control and the risk factors to which the audited company is exposed.

KEY WORDS: Planning, audit risk, internal control, International Standard on Auditing for Less Complex Entities.

## ÍNDICE DE CONTENIDOS

<b>LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS.....</b>	<b>6</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN, OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.....</b>	<b>7</b>
<b>1.1. INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>7</b>
<b>1.2. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA .....</b>	<b>7</b>
<b>2. MARCO TEÓRICO: PROYECTO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA PARA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE ENTIDADES MENOS COMPLEJAS. ....</b>	<b>9</b>
<b>2.1. ENTIDADES MENOS COMPLEJAS. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS. ....</b>	<b>9</b>
<b>2.2. PROBLEMÁTICA DE LA APLICACIÓN DE LAS ACTUALES NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....</b>	<b>10</b>
<b>2.3. EVOLUCIÓN DE LAS ETAPAS DEL PROYECTO.....</b>	<b>10</b>
2.3.1. FASE DE RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN. ....	10
2.3.2. PROPUESTA DE PROYECTO.....	13
2.3.3. BORRADOR DEL PROYECTO DE EXPOSICIÓN Y PERIODO DE COMENTARIOS.....	14
<b>2.4. DISEÑO, CONTENIDO GENERAL Y ESTRUCTURA DEL PROYECTO....</b>	<b>15</b>
<b>2.5. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y PRINCIPIOS EN LA REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA PARA LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS. ....</b>	<b>17</b>
<b>3. PROYECTO: PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA DE UNA EMPRESA DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE MOBILIARIO.....</b>	<b>20</b>
<b>3.1. ACEPTACIÓN Y/O CONTINUIDAD DEL ENCARGO DE AUDITORÍA.....</b>	<b>21</b>
3.1.1. ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA. ....	21
3.1.2. CONDICIONES PREVIAS PARA LA AUDITORÍA.....	23
3.1.3. TÉRMINOS Y CARTA DE ENCARGO. ....	26
3.1.4. INDEPENDENCIA DE LOS MIEMBROS DEL EQUIPO DE TRABAJO. ....	26

<b>3.2. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE LA ENTIDAD OBJETO DE ANÁLISIS.</b> .....	<b>29</b>
3.2.1. SECTOR, INDUSTRIA E INFORMACIÓN GENERAL DE LA EMPRESA OBJETO DE ANÁLISIS. ....	29
3.2.2. PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA.....	35
3.2.3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO .....	39
3.2.4. CÁLCULO DE LA MATERIALIDAD Y ESTUDIO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA.....	45
3.2.5. REVISIÓN ANALÍTICA .....	49
3.2.6. IDENTIFICACIÓN, VALORACIÓN Y RESPUESTAS DE LOS RIESGOS DE LA AUDITORÍA Y APLICACIÓN DEL CONTROL INTERNO.....	54
<b>4. CONCLUSIONES</b> .....	<b>65</b>
<b>5. BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>66</b>
<b>6. ANEXOS</b> .....	<b>69</b>

### ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Etapas y horizonte temporal del proyecto .....	10
Tabla 2: Principales áreas y planteamientos abordados por el IAASB.....	14
Tabla 3: Contenido de las Partes en la NIA para EMC. ....	16
Tabla 4: Cuestionario sobre la adecuación de la NIA para EMC.....	22
Tabla 5: Cuestionario sobre la continuidad del encargo de auditoría.....	25
Tabla 6: Balance Situación de SEGURA & CÍA. de los ejercicios terminados 2021, 2020 y 2019 (en euros).....	34
Tabla 7: Cuenta de Pérdidas y Ganancias de SEGURA & CÍA. de los ejercicios terminados 2021, 2020 y 2019 (en euros). ....	35
Tabla 8: Magnitudes para determinar la materialidad. ....	46
Tabla 9: Rangos para determinar la materialidad. ....	46
Tabla 10: Factores a tener en consideración para determinar el porcentaje de la materialidad de ejecución. ....	47

Tabla 11: Importes de la materialidad. ....	48
Tabla 12: Áreas materiales de la auditoría de la entidad. ....	48
Tabla 13: Ratios para el análisis de la liquidez de la empresa. ....	51
Tabla 14: Ratios para el análisis de la solvencia y el endeudamiento de la empresa. .....	52
Tabla 15: Ratios para el análisis de la liquidez de la empresa. ....	54
Tabla 16: Identificación de los riesgos de negocio. ....	56
Tabla 17: Identificación de los riesgos de fraude. ....	56
Tabla 18: Tipos de afirmaciones y ponderaciones para la valoración de riesgos. .	57
Tabla 19: Evaluación - ponderación de los riesgos de negocio.....	58
Tabla 20: Respuesta de los riesgos de negocio.....	59
Tabla 21: Respuesta de los riesgos de fraude. ....	60
Tabla 22: Identificación y evaluación de los riesgos de control interno. ....	61
Tabla 23 : Cuestionario sobre la continuidad de la adecuación de la NIA para EMC. .....	63

## **ÍNDICE DE FIGURAS**

Figura 1: Posibles acciones a explorar según el IAASB.....	12
Figura 2: Flujo de la auditorías. Partes de la NIA para EMC. ....	15
Figura 3: Proceso para aceptar o continuar con el encargo de auditoría. ....	23
Figura 4: Evolución de la producción de mobiliario en España. Periodo 2014-2021. Millones de euros.....	30
Figura 5: Estructura y propiedad de SEGURA & CÍA.....	31
Figura 6: Estructura de gobierno y propiedad. ....	32
Figura 7: Proceso del plan global de auditoría.....	36
Figura 8: Cuestionario de evaluación del control interno.....	40

## LISTADO DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

<b>CUSP (siglas en inglés)</b>	Complejidad, comprensibilidad, escalabilidad y proporcionalidad
<b>EMC</b>	Entidades Menos Complejas
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>ICJCE</b>	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>LCE</b>	Less Complex Entities (entidades menos complejas en inglés)
<b>NIA</b>	Normas Internacionales de Auditoría
<b>NIA para EMC</b>	Norma Internacional de Auditoría para entidades menos complejas
<b>NIC</b>	Normas Internacionales de Contabilidad
<b>PYMES</b>	Pequeñas y Medianas Empresas
<b>REA</b>	Registro de Economistas Auditores

# **1. INTRODUCCIÓN, OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.**

## **1.1. INTRODUCCIÓN.**

La elaboración de la Norma Internacional de Auditoría para las entidades menos complejas surge a raíz de los desafíos relacionados con la complejidad y las múltiples dificultades a la hora de aplicar las Normas Internacionales de Auditoría actuales a las pequeñas y medianas empresas. Por este motivo, el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ha desarrollado un estándar separado para este tipo de entidades, con el objetivo de poder abordar los problemas y conflictos relacionados con la comprensibilidad, complejidad, escalabilidad y proporcionalidad de las entidades menos complejas.

En esta nueva norma se regulan todas las fases de un encargo de auditoría, entre ellas, la fase de planificación, la cual implica que los auditores establezcan una estrategia global y desarrollen un plan de auditoría en atención al encargo pactado. Si la planificación de la auditoría se realiza de forma adecuada, ayudará al auditor a identificar y resolver problemas con mayor facilidad, a prestar atención a las áreas materiales del encargo y a organizar y dirigir el equipo de una manera mucho más eficaz y eficiente.

Por tanto, la planificación de la auditoría se considera un procedimiento esencial para el auditor, que le permite organizar su trabajo adecuadamente, garantizando así una mejor identificación y valoración de los factores de riesgos a los que puede estar sometida la entidad auditada.

## **1.2. OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.**

El objetivo del presente Trabajo de Fin de Máster es desarrollar de forma práctica la fase de planificación de auditoría de las cuentas anuales de una pequeña entidad, mediante la aplicación del nuevo Proyecto de Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (publicado en Julio de 2021 por el IAASB). Para ello, se va a partir de un caso propuesto por el International Federation of Accountants (en adelante IFAC) en su ensayo "*Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium Sized Entities*" (2018).

La metodología empleada será, partiendo del caso práctico anteriormente comentado, elaborar un análisis y desarrollo de la fase de planificación del encargo de auditoría bajo el Borrador de Norma Internacional de Auditoría para las Entidades Menos Complejas, en lugar del empleo de las Normas Internacionales de Auditoría actuales.

Para su realización, se llevará a cabo un análisis de la norma en cuestión así como del sector, de la entidad, de la actividad realizada, del control interno y de los factores de riesgo a los que se expone la empresa. Además del objeto descrito, se pretenden lograr una serie de objetivos adicionales:

- Estudio sobre la adecuación de la aplicación de la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas.
- Descripción de la empresa y sus procedimientos de control interno.
- Realización de procedimientos analíticos de las cuentas anuales.
- Análisis de la evolución de los saldos contables en un horizonte temporal de tres años.
- Cálculo de la cifra de importancia relativa o materialidad.
- Identificación y valoración de los distintos tipos de riesgo existentes en el encargo de auditoría.
- Elaboración de “modelos de papeles de trabajo” de las diferentes áreas del encargo de auditoría.
- Identificación de las principales diferencias y similitudes entre la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas y las Normas Internacionales de Auditoría actuales.

Este análisis mostrará la gran importancia que tiene la fase de planificación en un encargo de auditoría, reflejando cuáles son las principales diferencias y similitudes entre ambas normativas, así como la comprensión de la necesidad de la elaboración de la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas.

## 2. MARCO TEÓRICO: PROYECTO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA PARA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE ENTIDADES MENOS COMPLEJAS.

### 2.1. ENTIDADES MENOS COMPLEJAS. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS.

Desde la perspectiva del International Auditing and Assurance Standards Board (en adelante, IAASB)<sup>1</sup>, para definir qué son las Entidades Menos Complejas (en adelante, EMC) se parte del concepto de “entidad de pequeña dimensión”, que establece numerosas características cualitativas atribuibles a estas sociedades.

Por lo tanto, una entidad de pequeña dimensión es aquella *“que típicamente posee características cualitativas tales como (IAASB, 2019; 5):*

- a) *Concentración de la propiedad y dirección de un pequeño número de personas (a menudo una persona individual, ya sea persona física u otra empresa propietaria de la entidad, siempre que el propietario exhiba las características cualitativas relevantes); y*
- b) *Una o más de las siguientes:*
  - *Transacciones sencillas o sin complicaciones;*
  - *Registro simple;*
  - *Pocas líneas de negocio y/o pocos productos dentro de las líneas de negocio;*
  - *Pocos controles internos*
  - *Pocos niveles de gestión con responsabilidad para una amplia gama de controles; o*
  - *Pocos empleados o muchos con una amplia gama de funciones.*

Estas características no son exhaustivas de las entidades de pequeña dimensión, pero ofrecen una idea de los atributos cualitativos que pueden ser atribuidos a las EMC.

Actualmente no existe una definición al uso de las entidades menos complejas, por lo que el IAASB se encuentra en un proceso de búsqueda de opiniones de los encuestados sobre la mejor manera de describir las entidades menos complejas<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> El IAASB es un organismo independiente que sirve al interés público al encargarse del establecimiento de normas internacionales de alta calidad generalmente aceptadas en todo el mundo (IAASB, 2019; 2).

<sup>2</sup> La pregunta que plantea el IAASB en su documento de debate «Auditorías de entidades menos complejas: explicación de las posibles opciones para abordar los desafíos en la aplicación de las NIA» es la siguiente: “Estamos buscando opiniones sobre cómo podrían describirse las EMC. Desde su punto de vista, ¿la descripción es adecuada para los tipos de entidades que serían foco de nuestro trabajo en relación con las auditorías de las EMC, y existen otras características que deberían incluirse?” (IAASB, 2019; p.24).

## 2.2. PROBLEMÁTICA DE LA APLICACIÓN DE LAS ACTUALES NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.

El Proyecto de la Norma Internacional de Auditoría para la auditoría de estados financieros de las entidades menos complejas surge a raíz de los desafíos relacionados con la complejidad y las múltiples dificultades a la hora de aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (en adelante, NIA) a las pequeñas y medianas empresas. Por este motivo, el IAASB ha desarrollado un estándar separado para este tipo de entidades con el fin de poder abordar los problemas y desafíos relacionados con la comprensibilidad, complejidad, escalabilidad y proporcionalidad de las entidades menos complejas.

## 2.3. EVOLUCIÓN DE LAS ETAPAS DEL PROYECTO.

El proceso para la elaboración de la Norma Internacional de Auditoría para la auditoría de estados financieros de entidades menos complejas (en adelante, NIA para EMC) se ha ido desarrollando a lo largo del tiempo en varias etapas, y todavía no ha concluido. Actualmente, se dispone de una propuesta-borrador de esta norma, publicada el pasado 23 de Julio de 2021, la cual ha sido sometida a discusión pública.

A continuación, se presenta una tabla en la que se puede observar la evolución de las diferentes etapas de la NIA para EMC, así como su correspondiente horizonte temporal.

*Tabla 1: Etapas y horizonte temporal del proyecto*

<b>Recopilación de información</b>	<b>Propuesta de Proyecto</b>	<b>Borrador del Proyecto y periodo de comentarios</b>	<b>Fin del periodo de comentarios</b>	<b>Aprobación final del proyecto</b>
Marzo 2017	Diciembre 2020	Julio 2021	Enero 2022	Marzo 2023

*Fuente: Elaboración propia (información obtenida de la página web del IAASB).*

### 2.3.1. FASE DE RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN.

La primera fase para la elaboración del Proyecto objeto de estudio es la fase de recopilación de información, la cual tuvo una duración de aproximadamente cuatro años (marzo de 2017 - diciembre de 2020).

El IAASB estableció un grupo de trabajo con el fin de analizar y detectar las cuestiones y desafíos relacionados con las auditorías de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, PYMES). Fue en marzo de 2017 cuándo se convocó la primera conferencia en París (Francia) para seguir discutiendo sobre las necesidades de las PYMES así como su gran importancia a nivel global. En esta mesa redonda, a la cuál

asistieron más de cien partes interesadas de todo el mundo, se debatieron tres puntos fundamentales: en primer lugar, se expresó la imperiosa necesidad de mejorar el apoyo para las auditorías de entidades menos complejas; en segundo lugar, se expresaron diversas opiniones sobre la creación de una nueva norma separada para este tipo de entidades; y, finalmente, se planteó la existencia de deficiencias en las normas actuales así como una falta de adaptación de las mismas a las PYMES (IAASB, 2019; p. 11).

Tras esta conferencia, se comenzaron a explorar qué acciones era necesario llevar a cabo para abordar las cuestiones mencionadas. Durante este periodo de tiempo se elaboraron varios proyectos, entre ellos la NIA 540 (revisada) y la NIA 315 (revisada). En la actualidad, la NIA 540 (revisada) reconoce que la identificación y valoración de los riesgos de auditoría varía inherentemente dependiendo de la complejidad de la estimación, y esta estimación depende en gran medida de si una entidad es o no considerada como “entidad menos compleja”, es decir, si sus procesos relevantes para la realización de estimaciones contables son o no complejos. Con respecto a la NIA 315 (revisada), se ha tomado un enfoque similar, añadiéndose párrafos introductorios que explican la norma con un lenguaje más simple, así como ejemplos prácticos en el material de aplicación (IAASB, 2019; p. 12).

Finalmente, en mayo de 2019 el IAASB publicó un documento objeto de debate denominado “Auditorías de entidades menos complejas: explicación de las posibles opciones para abordar los desafíos en la aplicación de las NIA” donde explica los acontecimientos acaecidos esos últimos cuatro años así como las posibles acciones a explorar y los desafíos futuros.

Con respecto a los desafíos identificados, el IAASB los clasifica en aquellos que están dentro de los límites de su trabajo y los que no. Por un lado, de los factores que impulsan los desafíos que no están bajo el control del IAASB encontramos: los requisitos legales (ya que dependen de las leyes y regulaciones de cada jurisdicción), las consideraciones comerciales relacionadas con una auditoría (debido a la presión de las tarifas de los encargos de auditoría), la tecnología/ metodología y la educación de las personas (en función de la capacitación de los auditores). Por otro lado, con respecto a los desafíos que se encuentran al alcance del trabajo del IAASB sobre auditorías de EMC destacan: el lenguaje y acercamiento básico a las normas (siguiendo los principios de claridad y simplicidad), la longitud de las normas, la documentación, la ausencia de claridad sobre lo que debe hacerse y por qué y la problemática existente de las actuales NIA (IAASB, 2019; pp. 14-18).

Ante estos desafíos, el IAASB concluyó con la propuesta de una serie de “posibles acciones a explorar”, las cuales se resumen en la siguiente figura (IAASB, 2019; pp. 20-23):

Figura 1: Posibles acciones a explorar según el IAASB.



- A. Revisar las NIA.
- B. Desarrollar una norma de auditoría separada para las auditorías de las LCE.
- C. Desarrollar una guía para auditores de las LCE u otras acciones relacionadas.

Fuente: IAASB, 2019; p. 19.

- A. Revisar las NIA: se propone la revisión de las Normas Internacionales de Auditoría con el objetivo de establecer una mayor claridad en las tareas del auditor, con el material adecuado que respalde la aplicación de los requisitos de una manera eficaz.

Según el IAASB, esta revisión podría realizarse ejerciendo las siguientes acciones:

- Revisar la totalidad de las NIA como parte de un proyecto sustancial.
  - Revisar las NIA de forma gradual, es decir, seleccionar una serie de NIA para actualizar (las que supongan mayores desafíos para las EMC) y, una vez revisadas, seleccionar otras.
  - Realizar cambios específicos mientras se está revisando una NIA<sup>3</sup>.
- B. Desarrollar una Norma Internacional de Auditoría separada para las auditorías de entidades menos complejas: la elaboración de esta norma se propone con el objetivo de adaptar el proceso de la auditoría y la normativa actual a entidades cuyo grado de complejidad es menor.
  - C. Desarrollar una guía para los auditores de las entidades menos complejas u otras acciones relacionadas: la elaboración de esta guía se enfoca como un material explicativo, es decir, una guía sobre cómo aplicar la NIA cuando se den las circunstancias de una entidad menos compleja, así como un “paquete de implementación” para la aplicación de áreas específicas dentro de la propia NIA.

---

<sup>3</sup> Actualmente el IAASB está trabajando en un proyecto sobre la complejidad, escalabilidad y proporcionalidad en la revisión de la NIA 315 (Revisada). El documento de consulta sobre la *Estrategia propuesta para el 2020-2023* y el *Plan de trabajo 2020-2021* resalta la importancia de abordar la complejidad mientras se mantiene como un enfoque estratégico la escalabilidad y la proporcionalidad.

### 2.3.2. PROPUESTA DE PROYECTO.

En diciembre de 2019, el IAASB revisó la diversas respuestas y opiniones del “Discussion paper<sup>4</sup>” (en adelante, informe de discusión). La gran mayoría de las respuestas mostraban un apoyo abrumador ante el planteamiento del IAASB para desarrollar un proyecto que permitiera un mejor modo de aplicar las Normas Internacionales de Auditoría en las auditorías de las entidades menos complejas, enfatizando así la imperiosa necesidad de una solución urgente y global. Sin embargo, hubo un mensaje en las respuestas en el que, además de mostrar la preocupación por la normativa de las entidades menos complejas, mostraba cierta inquietud sobre los problemas de complejidad ya existentes en las propias NIA. En consecuencia, se identificaron dos líneas de trabajo, las cuales se comenzaron a desarrollar paralelamente en junio de 2020 (IAASB, Diciembre 2020, p. 2):

- A. Un flujo de trabajo basando en las NIA existentes, que abordara los actuales problemas de complejidad, comprensibilidad, escalabilidad y proporcionalidad (cuyas siglas en ingles son CUSP) para todo tipo de entidades, incluyendo las auditorías de entidades menos complejas<sup>5</sup>.
- B. Un flujo de trabajo basando en una norma separada, es decir, la elaboración de un estándar separado que explorara los desafíos de las auditorías de las entidades menos complejas.

Con respecto a esta segunda línea de trabajo, el IAASB plantea el proyecto como una norma separada pero basada en unos principios similares a los de las NIA existentes.

En primer lugar, se busca facilitar la realización de una auditoría que mantenga el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros auditados, así como permitir al auditor emitir una opinión basada en la seguridad razonable y una evidencia suficiente y adecuada. En segundo lugar, se promueve la consistencia de la aplicación de requisitos claros y comprensibles que respalden una auditoría de alta calidad (IAASB, Diciembre 2020, p. 5).

A continuación se muestra una tabla con las principales áreas y planteamientos que aborda el IAASB frente a la propuesta del proyecto:

---

<sup>4</sup> Véase IAASB (Mayo 2019), “Auditorías de entidades menos complejas: explicación de las posibles opciones para abordar los desafíos en la aplicación de las NIA”.

<sup>5</sup> Véase más información sobre este proyecto en: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/complexity-understandability-scalability-proportionality-cusp>.

Tabla 2: Principales áreas y planteamientos abordados por el IAASB.

Principales áreas a desarrollar	Planteamiento
Desarrollar un estándar “adecuado para el propósito de las auditorías de EMC.	Ayudar a habilitar un estándar empleado a nivel mundial y cumplir con las expectativas de las partes interesadas.
Desarrollar un estándar claro, sucinto y conciso.	La norma se redactará con un lenguaje directo y sencillo. Asimismo, se empleará la misma estructura para cada parte con el fin de facilitar la comprensión.
Facilitar la implementación	Se pretende una aplicación limitada de la norma, estableciendo un ámbito de aplicación concreto y material de apoyo que facilite la implementación de la misma.
Incorporar la norma dentro del conjunto de las NIA actuales	Se pretende la digitalización del estándar
Actualizaciones constantes	Se pretende que la norma se vaya actualizado de forma paralela a las actualizaciones de las NIA actuales

Fuente: Elaboración propia (IAASB, Diciembre 2020, p.6 y 7).

Finalmente, el IAASB considera fundamental la coordinación con otros grupos de trabajo, en concreto con el grupo de trabajo CUSP. A medida que se han ido analizado los posibles desafíos del proyecto de norma de auditoría para entidades menos complejas, se ha llegado a la conclusión de que el trabajo que está realizando el grupo de trabajo CUSP con respecto al desarrollo de los principios y directrices de la redacción ayudará considerablemente a la elaboración de la norma para entidades menos complejas. Por lo que de adhiero a la opinión del IAASB de considerar la coordinación entre estos grupos como un elemento esencial para el desarrollo de la norma. Asimismo, también será necesaria la coordinación con otros grupos relevantes como pueden ser: el grupo de trabajo de auditorías grupales, el grupo de trabajo de pruebas de auditoría, el grupo de fraude, etc... (IAASB, Diciembre 2020, p. 8).

### 2.3.3. BORRADOR DEL PROYECTO DE EXPOSICIÓN Y PERIODO DE COMENTARIOS.

Tras la fase de recopilación de información y la Propuesta del Proyecto, en julio de 2021 el IAASB aprobó el borrador de exposición del Proyecto de la Norma Internacional de Auditoría sobre la Auditoría de los Estado Financieros de las Entidades Menos Complejas (véase Tabla 1).

A partir de ese momento el IAASB afirma en el citado borrador del proyecto que “es imperativo obtener ahora la retroalimentación del público, de aquellos que se verían directamente afectados por la norma (por ejemplo, usuarios de los estados financieros

de las EMC, propietarios y dirección de las EMC, autoridades legislativas o reguladoras u organismos locales relevantes con autoridad para emitir normas, y auditores que sirven a las EMC). Se solicita retroalimentación, en particular, sobre los principios utilizados para desarrollar el BFC-NIA para EMC, la estructura y el contenido de la norma propuesta, así como cuestiones clave específicas” (IAASB, Julio 2021, p.13).

Las partes interesadas han proporcionado sus comentarios hasta el 31 de enero de 2022. Por lo tanto, el citado borrador del proyecto es susceptible de modificación a la luz de los comentarios hasta dicha fecha.

## 2.4. DISEÑO, CONTENIDO GENERAL Y ESTRUCTURA DEL PROYECTO.

El contenido de la NIA para EMC se estructura en nueve “Partes” que se corresponden con el flujo de los encargos de auditoría. Esta es una de las principales diferencias con respecto a las NIA, es decir, mientras las actuales NIA se agrupan por materia o temática, la NIA para EMC es una única norma que se desarrolla siguiendo el flujo “natural” de un encargo de auditoría (IAASB, Julio 2021, p.30).

A continuación, se presenta un esquema donde se pueden observar la diferentes partes de la norma así como el flujo ordenado que sigue la auditoría.

Figura 2: Flujo de la auditorías. Partes de la NIA para EMC.



Fuente: IAASB, Julio 2021, p.30.

Con respecto al contenido de cada una de las partes, la NIA para EMC diferencia cuatro grandes bloques. En primer lugar existe un *Prefacio*, en el que se explica el diseño, uso y formato de la norma, así como las diferentes responsabilidades de los órganos de dirección y administración. En segundo lugar, *las Partes 1 a 3* regulan los conceptos más genéricos y las cuestiones relevantes para una auditoría de una entidad menos compleja, incluyendo el objetivo fundamental de la auditoría. Posteriormente, *las Partes 4 a 9* establecen los requerimientos necesarios que han de realizarse para llevar a cabo una auditoría de entidades menos complejas, siguiendo el flujo “normal” del encargo. Y, en último lugar, se encuentran los *anexos*, que plantean ciertas consideraciones específicas para las auditorías de EMC así como documentos y ejemplos ilustrativos.

El IAASB proporciona la siguiente tabla donde se expone el título de cada una de las partes, así como una breve descripción del contenido de cada una de ellas (el contenido específico se explicará con detalle más adelante) (IAASB, Julio 2021, pp. 35-36):

*Tabla 3: Contenido de las Partes en la NIA para EMC.*

<b>Partes de la NIA para EMC</b>	<b>Contenido</b>
<b>Parte 1: Conceptos Fundamentales, Principios Generales y Requerimientos Generales</b>	Establece los conceptos fundamentales, los principios generales y los principios globales que se aplicarán a lo largo de la auditoría.
<b>Parte 2: Evidencia de Auditoría y documentación</b>	Establece los requerimientos generales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, así como los requerimientos generales de documentación.
<b>Parte 3: Gestión de la Calidad del Encargo</b>	Establece las obligaciones y responsabilidades del auditor y del socio del encargo para la gestión de la calidad en una auditoría de una EMC.
<b>Parte 4: Aceptación o Continuidad de un Encargo de Auditoría y Encargos de Auditoría Iniciales</b>	Establece las obligaciones del auditor para acordar los términos de encargo, incluido el establecimiento de las condiciones previas para una auditoría y la determinación de que el uso de la NIA para EMC es adecuado. También se incluyen los requerimientos de las auditorías iniciales.
<b>Parte 5: Planificación</b>	Establece las responsabilidades para planificar la auditoría, incluida la discusión del equipo del encargo, y el concepto de la importancia relativa al planificar y realizar la auditoría
<b>Parte 6: Identificación y Valoración de Riesgos</b>	Establece los requerimientos para conocer la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, identificando los riesgos de incorrección material y valorando el riesgo inherente y de control.
<b>Parte 7: Respuestas a los Riesgos Valorados de Incorrección Material</b>	Establece los requerimientos para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.
<b>Parte 8: Concluyendo</b>	Establece los requerimientos para la evaluación de incorrecciones, la conclusión de actividades y evaluaciones y la obtención de manifestaciones escritas.
<b>Parte 9: Formación de la opinión e Informe</b>	Establece los requerimientos para formar una opinión, el contenido del informe de auditoría, otra información e información comparativa.

*Fuente: IAASB, Julio 2021, pp. 35-36.*

Finalmente, con respecto a la estructura de las partes, para facilitar la aplicabilidad de la norma, el IAASB ha empleado la misma estructura dentro de cada una de ellas. La estructura es la siguiente (IAASB, Julio 2021, p.31):

- a. Introducción: consiste en un recuadro inicial que presenta un resumen del contenido y el alcance de cada una de las partes. El IAASB consideró que dichos recuadros podrían ser útiles para reconocer con rapidez el contenido que regula cada una de las partes.
- b. Objetivos: cada una de las partes contiene un listado con los objetivos que han de lograrse. Estos objetivos enfocan al auditor a conocer qué es lo que debe lograr y si es necesario realizar más indagaciones en función de las circunstancias de la auditoría. Los objetivos para las NIA para EMC se establecen de una manera más amplia que en las NIA actuales (IAASB, Julio 2021, p.27).
- c. Requerimientos: se articulan aquellos requerimientos que deben cumplirse en el flujo de la auditoría, a excepción de aquellos requerimientos que estén sujetos a alguna condición.
- d. Requerimientos de comunicación específicos (en el caso de que los haya).
- e. Requerimientos de documentación específicos (en el caso de que los haya).

Por lo tanto, me adhiero a la opinión del IAASB cuando expone que *“es de la opinión de que la estructura y el flujo de trabajo propuestos ayudan a los usuarios a comprender fácil y prácticamente el orden en el que se ejecutan normalmente los requerimientos en el flujo de la auditoría”* (IAASB, Julio 2021, p.31).

## **2.5. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y PRINCIPIOS EN LA REDACCIÓN DEL PROYECTO DE LA NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA PARA LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS PARA ENTIDADES MENOS COMPLEJAS.**

Tal y como se expone en el Proyecto de la Norma Internacional de Auditoría para la Auditoría de los Estados Financieros de las Entidades Menos Complejas, *“el IAASB tiene como objetivo establecer normas internacionales de alta calidad que sean comprensibles, claras y capaces de una aplicación consistente, sirviendo así para mejorar la calidad y uniformidad de la práctica en todo el mundo”* (IAASB, Julio 2021, pp. 31-32). Esto implica presentar las acciones que debe realizar el auditor de una manera clara y comprensible, con el objetivo de que las normas estén encaminadas a ofrecer un enfoque más práctico y simple.

El IAASB para la redacción del citado proyecto se ha centrado en: una numeración más sencilla, la limitación de los sub-apartados cuando se considere apropiado, redactar una idea o pensamiento por cada apartado de la norma, la combinación de los requerimientos de las NIA actuales, evitar repeticiones e ideas enrevesadas y articular los requerimientos de forma clara y sencilla, siempre y cuando sea posible. En base a estos principios de redacción, el IAASB pretende que esta nueva norma se adapte a las

circunstancias y el entorno de cada entidad con el objetivo de que el encargo de auditoría sea más eficiente y eficaz (IAASB, Julio 2021, p.32).

En este sentido, el IAASB considera que los auditores de las entidades menos complejas no deberían de invertir tanto tiempo en identificar qué es lo que se debe aplicar y qué no, como ocurre al emplear las actuales NIA, sino que se debería esclarecer cuáles son los requerimientos básicos para este tipo de entidades (IAASB, Julio 2021, p.32). Desde mi punto de vista, considero que los auditores deberían de invertir más tiempo en la planificación de los procesos de la auditoría de las entidades menos complejas, así como en la búsqueda constante de la optimización de dichos procesos.

Sin embargo, el IAASB no busca que el proyecto reduzca drásticamente los procedimientos básicos de la auditoría, es más, las partes interesadas apoyan que esta norma separada se fundamente en las NIA existentes, pero con una redacción basada en la simplicidad y la comprensión clara y directa de los requerimientos. De este modo, el proyecto no incluye requerimientos relacionados con cuestiones o asuntos que se consideren “más complejos”, tal y como se expone en la “obligatoriedad” de la norma propuesta.

En relación a los principios de redacción ya comentados, es necesario explicar el ámbito de aplicación de la NIA para EMC. La *Parte A* del citado Proyecto describe cuáles son las prohibiciones específicas y las características cualitativas que determinan si la norma es o no apropiada para su uso en una auditoría de estados financieros de una entidad menos compleja. De este modo, se establecen una serie de limitaciones para el uso del presente Proyecto, las cuales se dividen en prohibiciones específicas y características cualitativas.

Con respecto a las prohibiciones específicas, las entidades que tienen características de interés público tienen prohibido el uso de esta norma, ya que el IAASB considera que este tipo de entidades pueden incorporar cierto nivel de complejidad. Asimismo, las prohibiciones específicas se subdividen en dos categorías (IAASB, Julio 2021, pp.71-72):

- Prohibiciones absolutas (reguladas en los apartados A.7 (a), (b) y (d))<sup>6</sup>: este tipo de prohibiciones se consideran imperativas, es decir, no pueden modificarse bajo ninguna circunstancia. De este modo, la NIA para EMC no se “deberá” utilizar si:
  - Una ley, regulación o jurisdicción en particular prohíbe explícitamente el uso de esta norma, o especifica el uso de normas de auditoría que sean distintas a la NIA para EMC.
  - La entidad es una entidad cotizada.
  - La auditoría de estados financieros de un grupo.

---

<sup>6</sup> Véase Borrador de la Guía Complementaria. Propuesta de la Guía Complementaria para la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas pp.3-7. [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance\\_Authority-of-the-Standard\\_ESP\\_Secure.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance_Authority-of-the-Standard_ESP_Secure.pdf)

- Prohibiciones relativas (reguladas en el apartado A.7 (c))<sup>7</sup>: las autoridades legislativas u organismos con capacidad de establecer normas puede modificar las clases descritas en el apartado A.7.(c), de esta forma pueden o bien agregar una clase de entidades a la lista de entidades prohibidas, o por el contrario permitir que ciertos conjuntos específicos dentro de una clase en concreto puedan aplicar esta norma. Asimismo, las autoridades competentes pueden eliminar o enmendar con posterioridad las modificaciones que se hayan realizado. De este modo, la NIA para EMC no se deberá utilizar si una entidad cumple alguno de los siguientes requisitos:
  - Entidades que se dediquen la captación de depósitos del público.
  - Entidades en la que alguna de sus funciones principales sea proporcionar seguros al público.
  - Entidades que se dediquen a proporcionar beneficios post-empleo.
  - Entidades que actúen como vehículo de inversión colectiva y emitan instrumentos financieros redimibles al público.
  - Entidades donde el uso de esta NIA está prohibido por las autoridades competentes.

Con respecto a las características cualitativas, la norma expresa que, cuando un encargo de auditoría no tiene prohibido el uso de la NIA para EMC regulado en el *apartado A.7.*, es “*inapropiado*” emplear dicha norma si la entidad presenta (IAASB, Julio 2021, pp.72-73):

- Circunstancias complejas que estén relacionadas con la naturaleza de sus actividades, operaciones y transacciones para la preparación de los estados financieros.
- Asuntos y cuestiones que puedan indicar la existencia de complejidad, por ejemplo asuntos relacionados con la propiedad, gobierno corporativo, etc...

Finalmente, el *apartado A.9.* de la norma recoge algunas de las características de entidades por las cuales la NIA para EMC se puede considerar *inapropiada*.

Por lo tanto, la NIA para EMC no determina a qué entidades es de aplicación esta norma, sino que describe las prohibiciones específicas y las características cualitativas que determinan si la norma es o no apropiada para su uso en una auditoría de estados financieros de una entidad menos compleja.

---

<sup>7</sup> Véase Borrador de la Guía Complementaria. Propuesta de la Guía Complementaria para la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas pp.7 y ss.

[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance\\_Authority-of-the-Standard\\_ESP\\_Secure.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance_Authority-of-the-Standard_ESP_Secure.pdf)

### 3. PROYECTO: PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA DE UNA EMPRESA DE PRODUCCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE MOBILIARIO.

El proyecto objeto de estudio en el presente Trabajo de Fin de Máster (en adelante, TFM) consiste en el análisis y desarrollo de la fase de planificación de un encargo de auditoría bajo el Borrador de Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas.

Para el desarrollo de este proyecto se va a partir de un caso propuesto por el International Federation of Accountants (en adelante IFAC) en su ensayo “*Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium Sized Entities*” (2018). Es necesario mencionar que a lo largo de la guía se incluyen una serie de “puntos a considerar”, los cuales ofrecen orientaciones prácticas sobre las cuestiones de auditoría que fácilmente pueden pasarse por alto, o conceptos que los profesionales ejercientes pueden tener dificultad para entender.

Para el desarrollo del presente supuesto hay que tener en cuenta los siguientes puntos:

- La finalidad del caso y la documentación es meramente ilustrativa.
- La documentación es un extracto de un archivo de auditoría y resume solo una posible forma de cumplir con los requerimientos de las NIA actuales.
- Los datos, análisis y comentarios representan algunas circunstancias y consideraciones que el auditor necesitará analizar en una auditoría concreta.
- El auditor debe aplicar el juicio profesional.
- Esta guía presenta dos casos de estudio, pero en el presente TFM únicamente vamos a analizar el segundo de ellos, ya que es aquel sobre el que se puede aplicar la NIA para EMC.
- El estudio del caso a analizar se trata de una entidad ficticia llamada *SEGURA & CÍA, S.L.* (Kumar & Co. en la GUIA). Es una microempresa con dos personas como personal a tiempo completo, además del dueño y un contable a media jornada.
- Para la resolución del caso se emplea como material de apoyo el curso del Registro de Economistas Auditores “*Last Minute 2021 Taller Práctico de Planificación y Muestreo*”.

El objetivo del presente Trabajo de Fin de Máster es, partiendo del caso práctico anteriormente comentado, elaborar un análisis y desarrollo de la fase de planificación del encargo de auditoría bajo el Borrador de Norma Internacional de Auditoría para las Entidades Menos Complejas, en lugar del empleo de las NIA actuales. Este análisis nos permitirá observar cuáles son las principales diferencias y similitudes entre ambas normativas, así como la comprensión de la necesidad de la elaboración de la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas.

**Nota adicional:** Toda la información obtenida del caso práctico en cuestión se indicara con *letra cursiva*. Asimismo, los nombres de los personajes y de las compañías se han modificado para adaptarlos al idioma español.

*La compañía auditada se denomina SEGURA & CÍA. S.L. y fue fundada en el año 1990 por Antonio Segura. Tras una larga tradición familiar en el sector de la carpintería, Antonio decidió invertir sus ahorros en abrir su propia tienda, dedicada a la producción de pequeños muebles de madera para el hogar. Poco tiempo después de iniciar su actividad, el primo de Antonio (Juan Cazorla), que trabaja para una empresa del sector denominada Dephta Furniture Inc., le hizo una propuesta comercial: le pidió a Antonio que se centrara su actividad en crear ejes y patas de mesa para los muebles que fabrica la empresa Dephta, a cambio, Dephta estaría dispuesta a negociar un precio muy atractivo que le permitiría tener un margen de beneficio muy superior al que Segura & Cía. podría obtener fabricando otro tipo de muebles. Para fomentar este acuerdo entre ambas compañías, Dephta compró una participación del 15% en Segura & Cía, lo que le ayudó a adquirir nueva maquinaria y herramientas que mejoraban la eficiencia de su producción (International Federation of Accountants [IFAC], 2018, p.13).*

### **3.1. ACEPTACIÓN Y/O CONTINUIDAD DEL ENCARGO DE AUDITORÍA.**

La *Parte 4* del Borrador del Proyecto de la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas regula los términos de un encargo de auditoría con la dirección y los responsables de gobierno de la entidad en cuestión. Esta parte se subdivide a su vez en varios bloques: la adecuación de la normativa concreta, las condiciones previas para la auditoría, los términos del encargo (carta de encargo) y la independencia de los miembros del equipo de trabajo.

#### **3.1.1. ADECUACIÓN DE LA NORMATIVA.**

En primer lugar, la firma debe determinar si la NIA para EMC es o no adecuada para el encargo de auditoría. Tal y como se expresa en el *apartado A.7*, la NIA para EMC no se deberá utilizar cuando concurren las prohibiciones absolutas o relativas expuestas en la citada norma. Asimismo, no se recomienda la aplicación de la misma si concurren circunstancias complejas que estén relacionadas con la naturaleza de las actividades, de la entidad en cuestión o asuntos que puedan indicar la existencia de complejidad, por ejemplo asuntos relacionados con la propiedad, gobierno corporativo, etc... (véase el punto 2.5 del presente TFM).

Por lo tanto, para verificar la adecuación de la norma al encargo de auditoría objeto de estudio, la empresa *Segura & Cía.*, he elaborado un pequeño cuestionario que determinará si se han de emplear las NIA actuales o, por el contrario, la NIA para EMC.

Tabla 4: Cuestionario sobre la adecuación de la NIA para EMC.

SEGURA & CÍA.		Descripción	✓ // ✗
Prohibiciones específicas	Prohibiciones absolutas	<p>-Una ley o regulación prohíbe explícitamente el uso de esta norma, o se especifica el uso de normas de auditoría distintas a la NIA para EMC.</p> <p>-La empresa es una entidad cotizada.</p> <p>-Se trata de una auditoría de estados financieros de un Grupo.</p>	<p>✗</p> <p>✗</p> <p>✗</p>
	Prohibiciones relativas	<p>-La entidad se dedica a la captación de depósitos del público.</p> <p>-La entidad ejerce funciones que proporcionen seguros al público.</p> <p>-La entidad se dedica a proporcionar beneficios post-empleo.</p> <p>-La entidad actúa como vehículo de inversión colectiva y emitan instrumentos financieros redimibles al público.</p> <p>-La autoridad competente prohíbe el uso de esta norma.</p> <p>-Las autoridades legislativas han modificado las clases descritas en el apartado A.7.(c)</p>	<p>✗</p> <p>✗</p> <p>✗</p> <p>✗</p> <p>✗</p> <p>✗</p>
Características cualitativas	<p>-Existen circunstancias complejas relacionadas con la naturaleza de las actividades y la preparación de los estados financieros.</p> <p>-Existen cuestiones que pueden indicar la existencia de complejidad.</p>	<p>✗</p> <p>✗</p>	

Fuente: Elaboración propia (atendiendo al apartado A.7 de la NIA para EMC).

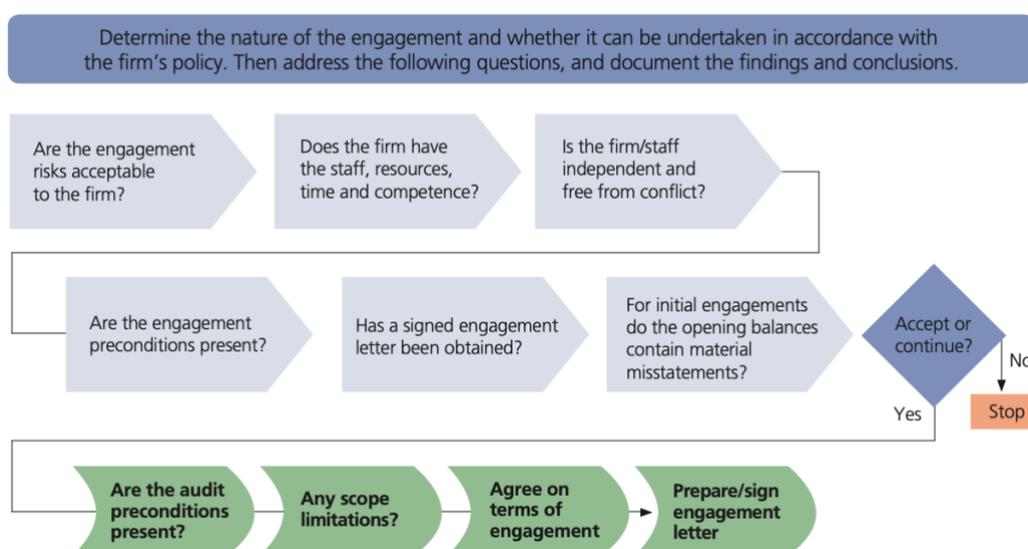
En conclusión, se considera que la empresa *Segura & Cía. S.L.* no incurre en ninguna de las prohibiciones ni características reguladas en el *apartado A.7* de la norma, por lo que se considera adecuado el uso y la aplicabilidad de la NIA para EMC.

### 3.1.2. CONDICIONES PREVIAS PARA LA AUDITORÍA.

Tras este breve análisis sobre la aplicación de la NIA para EMC, la primera acción que debe llevar a cabo la firma de auditoría es la investigación de la entidad que se prevé auditar. Para ello la firma debe tener una visión global del entorno y las circunstancias que rodean a la empresa, y analizará si existen sucesos que puedan afectar al desarrollo y ejecución del encargo de auditoría, hechos conllevan a la aceptación o denegación del mismo<sup>8</sup>.

A continuación se presenta un diagrama que refleja el proceso que a de seguir la firma de auditoría para aceptar, continuar o denegar el encargo<sup>9</sup>.

*Figura 3: Proceso para aceptar o continuar con el encargo de auditoría.*



*Fuente: (IFAC, 2018, p.21).*

La *Parte 4* de las NIA para EMC requiere que las entidades auditadas desarrollen y documenten los procedimientos de control de calidad con respecto a la aceptación, continuidad o denegación de un encargo de auditoría. Tal y como se expone en el *párrafo 4.3.1* de la norma, antes de que la firma acepte o deniegue un encargo de auditoría, el auditor deberá (IAASB, Julio 2021, pp. 95-96):

- Determinar si es aceptable o no el marco de información financiera que se ha de utilizar para la elaboración de los estados financieros de la empresa.
- Llegar a un acuerdo con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad en el que reconozcan la responsabilidad de: la preparación de los estados financieros conforme al marco de información financiera aplicable, elaborar y cumplir los controles que la dirección considere necesarios para la preparación de los estados financieros libres de incorrección material. Asimismo, la dirección deberá proporcionar al auditor el acceso a toda la información de la

<sup>8</sup> Véase el Apartado 4.3 de la NIA para EMC.

<sup>9</sup> Véase la NIA 200 y la NICC 1.

que tenga conocimiento y que sea relevante para la elaboración de los estados financieros así como el acceso ilimitado a las personas de la entidad auditada.

Atendiendo a nuestro caso objeto de análisis, se trata de un trabajo de auditoría recurrente, es decir, el socio de la firma deberá decidir si continúa o no con el encargo. Para ello se realizarán las indagaciones oportunas para identificar y evaluar los nuevos riesgos, así como el entorno y las nuevas circunstancias que rodeen a la entidad. El primer paso a realizar es agendar una reunión con el cliente y elaborar un memorándum sobre los ítems más relevantes que se han de tratar. *A continuación se presenta el memorándum tomando como referencia el caso práctico en cuestión, que analiza la situación de la entidad para la continuidad del encargo de auditoría* (IFAC, 2018, p.34):

*Memorándum de continuidad del cliente – SEGURA & CÍA.*

*16 de octubre de 2021*

*Asuntos a tratar:*

- *Antonio solicita un informe de auditoría sobre los estados financieros de Segura & Cía. usando la NIA para EMC.*
- *Se consideran todas las posibles amenazas a nuestra independencia (...). No se ha detectado ninguna amenaza*
- *No ha sucedido ningún acontecimiento nuevo que pueda poner en riesgo la integridad del propietario.*
- *Las operaciones son similares a las de los ejercicios anteriores. Sin embargo, nos han comentado que últimamente Antonio está descuidando sus labores de gerencia, por lo que pueden existir oportunidades de que se cometan ciertos fraudes. Por lo tanto, durante este ejercicio se realizarán pruebas adicionales de fraude.*
- *No se necesitan expertos independientes para la realización de la auditoría.*

*Posibles incidencias del periodo auditado:*

- *Segura & Cía. ha experimentado una fuerte caída en la demanda de su principal cliente, Dephta Furniture Inc. Por lo que habrá que prestar atención al importe neto de la cifra de negocios.*
- *El propietario de la empresa, Antonio, ha desviado mucho la atención a sus negocios para pasar más tiempo con su familia, por lo que deberemos comprobar que los libros y los registros estén actualizados así como la detección de posibles errores en los mismos.*

*Evaluación general del riesgo del encargo de auditoría = Moderado*



---

*Marta Carrillo Almajano*

En segundo lugar, siguiendo las indicaciones del diagrama de la figura 3, la firma de auditoría deberá responder las siguientes cuestiones que se presentan en esta tabla:

*Tabla 5: Cuestionario sobre la continuidad del encargo de auditoría.*

<b>Entidad:</b> SEGURA & CÍA. S.L. <b>Firma auditoría:</b> MARTA CARRILLO AUDITORES S.L.U. <b>Cuestionarios sobre la continuación del encargo de auditoría</b>	 // 
1. ¿Los riesgos del compromiso son aceptables para la firma? 2. ¿La empresa tiene personal, recursos, tiempo y competencia para la realización del encargo? 3. ¿El personal de la firma es independiente y libre de compromiso? 4. ¿Están presentes las condiciones previas de la auditoría? ¿Ese compromiso/acuerdo está firmado? 5. ¿Se han acordado los términos de compromiso del encargo? 6. Acuerdo de los términos del encargo firmado por ambas partes	     

*Fuente: Elaboración propia. Datos obtenidos de: IFAC, 2018, p.21.*

Atendiendo a Memorándum y al cuestionario sobre la continuidad del encargo de auditoría los posibles factores de riesgo de la entidad y su entorno son los siguiente:

- Dependencia de un cliente (Dephta Furniture).
- Necesidad de cumplir clausulas de financiación.
- Elusión controles por parte del responsable de gobierno.
- Problemas personales del administrador.
- Falta de supervisión a la persona encargada de la contabilidad.
- Desmotivación del equipo de la empresa que puede dar lugar a errores.
- Caída de las ventas.
- Mercado cambiante y competencia en el sector del mueble.

A pesar de estos posibles riesgos que posteriormente se analizarán, la firma de auditoría considera adecuado re-aceptar el encargo de la auditoría de los estados financieros de la entidad *SEGURA & CÍA. SL*. Se considera que los riesgos del compromiso son aceptables y que podrían ser mitigados con el control interno de la empresa.

### 3.1.3. TÉRMINOS Y CARTA DE ENCARGO.

Una vez analizadas las condiciones previas para la auditoría, la firma y la dirección de la compañía deben esclarecer los términos del encargo de auditoría. En el *apartado 4.5 de la NIA para EMC* se afirma que *“la realización de procedimientos de aceptación o continuidad antes de que comience la planificación ayuda al auditor a identificar y evaluar eventos o circunstancias que pueden afectar adversamente la capacidad del auditor para planificar y realizar el encargo actual. Esta norma requiere que el auditor determine ciertas cuestiones sobre las cuales es necesario que el auditor y la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad estén de acuerdo, y que están bajo el control de la entidad, antes de que el auditor acepte el encargo de auditoría.”* (IAASB, Julio 2021, p.97).

Como el supuesto objeto de estudio es una auditoría recurrente, atendiendo al *párrafo 4.5.2 de la NIA para EMC*, *“ el auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría”* (IAASB, Julio 2021, p.97).

La firma considera que los términos de la auditoría no han variado, simplemente se tendrá que prestar mayor atención a los ítems desarrollados en el memorándum. La carta de encargo se dirigirá al órgano o a la persona encargada de solicitar dicho encargo. En ella se establecen cuáles son las condiciones por las que se llevará a cabo la auditoría de los estados financieros, y se deberá incluir la siguiente información (Orta Pérez M. et al., 2012, pp. 92-94):

- Objetivo general y alcance del encargo de auditoría de los estados financieros.
- Información y responsabilidades de las partes.
- Plazos y planificación.
- Informe y colaboración.
- Honorarios, horas y periodo de contratación.
- Otros aspectos a considerar en la carta de encargo.

La carta de auditoría se ha preparado conforme al *Anexo 5 de la NIA para EMC* así como algunas particularidades reguladas en la NIA 210. Se adjunta la carta de encargo en el **Anexo I**.

### 3.1.4. INDEPENDENCIA DE LOS MIEMBROS DEL EQUIPO DE TRABAJO.

Tras la firma de la carta de encargo, el equipo de trabajo de auditoría firmará la declaración de independencia. La independencia de los auditores es un pilar fundamental sobre el cual reside la confianza del informe de auditoría.

El objeto de la declaración de independencia de los auditores es evitar situaciones que pueden mermar la objetividad del encargo de auditoría. Por ello, antes de comenzar el encargo de auditoría, los miembros del equipo de trabajo tienen que cumplimentar la confirmación de independencia del encargo de auditoría en cuestión. En la NIA para

EMC no se establece ningún modelo de carta de confirmación de independencia, pero si se hace referencia a la necesidad de su realización en la fase de planificación de la auditoría.

A continuación se presenta la declaración de confirmación de independencia a nivel de encargo que se ha de firmar por los miembros del equipo de trabajo:

<b>ÁREA DE ÉTICA E INDEPENDENCIA<sup>10</sup></b> <b>Confirmación de independencia a nivel de encargo</b>	
<b>Cliente:</b>	SEGURA & CÍA. S.L.
<b>Encargo:</b>	AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES INDIVIDUALES
<b>Ejercicio:</b>	31/12/2021
<p>Confirmando que, a mi leal saber y entender, y para el encargo arriba indicados conozco, entiendo y cumplo con las políticas y procedimientos de Marta Carrillo Auditores S.L.U. (en adelante la Firma) relativos a la independencia que son aplicables y que se encuentran en el Manual de Gestión del Riesgo y Control de Calidad de la Firma, y con la normativa legal relativa a los requerimientos de ética e independencia recogida en los artículos 14 al 25 y artículos 39 al 41 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, así como del artículo 5 del Reglamento (UE) Nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, para Entidades de Interés Público. Adicionalmente, se ha cumplimentado un cuestionario para la confirmación de la independencia.</p> <p>Confirmando que, a mi leal saber y entender:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- No he incurrido ni individualmente ni como profesional de la Firma en ninguna de las circunstancias derivadas de situaciones personales ni de prestación de servicios establecidas como incompatibles en la normativa anterior para la auditoría de cuentas, en relación con el cliente y encargo indicados en el encabezado o sus entidades vinculadas.</li><li>- Ninguno de mis familiares (Nota 1) ha incurrido en ninguna de las circunstancias derivadas de situaciones personales ni de prestación de servicios establecidas como incompatibles en la normativa anterior para la auditoría de cuentas, en relación con el cliente y encargo indicados en el encabezado o sus entidades vinculadas.</li></ul> <p>Asimismo confirmo, que:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Que se han aplicado los procedimientos establecidos por la Firma para la identificación de amenazas y salvaguardas que pudiéramos tener a la independencia, y que para el encargo indicado en el encabezado no se ha detectado la existencia de relaciones financieras, económicas, laborales, familiares, o de otra índole, incluidos</li></ul>	

<sup>10</sup> Modelo de confirmación de independencia proporcionado por una Firma de auditoría concreta que, por cuestiones de privacidad y protección de datos, no es posible revelar su identidad.

servicios distintos del de auditoría proporcionados al cliente indicado en el encabezado por la Firma, que pudieran originar amenazas a la independencia.

- En caso de sobrevenir alguna circunstancia que significara una variación respecto del contenido de esta declaración, o un incumplimiento de la independencia que llegue a mi conocimiento, se lo comunicaré con la mayor celeridad posible al responsable del Área de Ética e Independencia de la Firma.

El periodo confirmado comprende desde el inicio del año anterior al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que se finalice el trabajo de auditoría correspondiente.

#### EXCEPCIONES A LA INDEPENDENCIA

En caso de encontrarse en alguna situación de amenaza y/o incumplimiento de la independencia para el cliente y encargo indicados, se rechazará la independencia, y se deberán detallar los asuntos que han llevado a dar una contestación negativa.

Nota1: A los efectos de esta Confirmación de Independencia a nivel de encargo, se entenderá como familiares a:

- Los cónyuges o las personas con quienes mantengan análogas relaciones de afectividad.
- Quienes tengan vínculos de consanguinidad en primer grado directo o segundo grado colateral.
- Los cónyuges de aquellos con los que se tengan los vínculos de consanguinidad citados anteriormente.
- Quienes, con independencia del grado, tengan vínculos de consanguinidad y vivan en el hogar del declarante durante un período mínimo de un año.

Firma de los miembros del equipo de trabajo<sup>11</sup>

Marta Carrillo Almajano  
Puesto: Socia de la firma  
Fecha: 18 de octubre de 2021



---

<sup>11</sup> Cada miembro del equipo de trabajo deberá firmar su propia independencia.

## **3.2. PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE LA ENTIDAD OBJETO DE ANÁLISIS.**

### **3.2.1. SECTOR, INDUSTRIA E INFORMACIÓN GENERAL DE LA EMPRESA OBJETO DE ANÁLISIS.**

*SEGURA & CÍA. S.L. es una empresa dedicada a la producción y comercialización de muebles del hogar. Su principal actividad consiste en crear ejes y patas de mesa para los muebles que fabrica la empresa Dephta (empresa del sector). Antonio, propietario y fundador de la entidad, posee el 85% de las participaciones y la empresa Dephta Furniture posee el 15% restante (IFAC, 2018, p.13).*

En la actualidad el sector de la industria de los muebles está atravesando momentos difíciles debido a un declive de la economía a nivel mundial, sin embargo, desde principios del año 2021, la tendencia del mercado parece indicar que el sector se está recuperando. En el artículo de prensa de Europa Press “Las ventas de muebles se recuperan en 2021 tras caer más de un 15,7% en 2020” (2021, 14 de septiembre), se expone que *“las ventas de muebles se recuperarán en 2021, año para el que se estima un crecimiento del 9%, tras caer más de un 15,7% en 2020, hasta alcanzar los 2.840 millones de euros, debido al impacto de la pandemia y la coyuntura económica, según los datos del Observatorio Sectorial DBK de Informa. En concreto, las medidas decretadas para hacer frente a la pandemia del coronavirus con cierres y restricciones de tiendas, junto con el fuerte deterioro de la coyuntura económica, han provocado en 2020 un notable descenso de las ventas minoristas de muebles (...) Sin embargo, en 2021 se está registrando un repunte del volumen de negocio sectorial, estimándose para el cierre del ejercicio un crecimiento de alrededor del 9%, hasta los 3.105 millones de euros. El observatorio prevé un ascenso adicional de las ventas en 2022, si bien la cifra de 2019 no se recuperará previsiblemente hasta 2023. El auge del comercio electrónico es un reto al que se enfrentan las empresas del sector, destacando a este respecto la implantación de tiendas 'online', el desarrollo de nuevas webs...”*

Asimismo, en el Boletín 134 de la revista Actualidad AIDIMME en su artículo *“El sector del mueble en España prevé cerrar 2021 con un crecimiento de ventas del 10,8%”* se comenta que el crecimiento de este sector rondará entorno al 11%.

En conclusión, el sector de la industria de los muebles ha atravesado una dura época pero a partir del año 2021 se prevé un cierto crecimiento. A continuación se presenta un gráfico donde se observa la evolución de la producción del mobiliario en España durante el periodo 2014 – 2021.

Figura 4: Evolución de la producción de mobiliario en España. Periodo 2014-2021.  
Millones de euros



Fuente: Observatorio Español del Mercado del Mueble. AIDIMME (Porcar Guerrero, 2021, 10 de noviembre).

Para continuar, el nivel de competencia entre los fabricantes del sector es cada vez mayor y existe una gran presión para reducir los precios de los productos con el objetivo de incrementar las ventas. Asimismo, la existencia de competidores como “IKEA”, cuyo modelo de negocio se basa en el liderazgo en costes, ha obligado a las pequeñas empresas a especializarse y a crear un valor añadido a sus productos. Este hecho ha provocado que el cierre de varias empresas de fabricación de piezas de muebles, lo que conlleva el retraso en la producción.

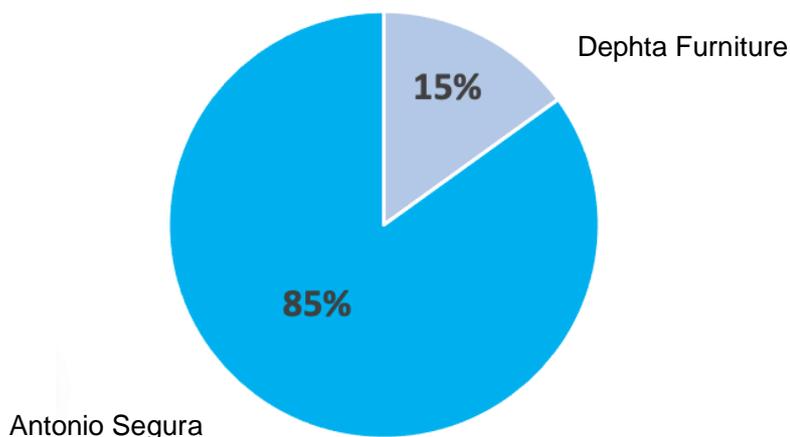
SEGURA & CÍA. está experimentando un crecimiento constante, sin embargo, la demanda de productos de su principal cliente, Dephta Furniture Inc., está disminuyendo, por lo que ante esta situación las ventas de Segura & Cía. pueden verse afectadas.

Con respecto a la información general de la empresa, vamos a estructurar el análisis en varios bloques:

#### A. Estructura de gobierno y propiedad.

SEGURA & CÍA. se constituyó en 1990 por Antonio Segura. Al poco tiempo de constituirse, la empresa Dephta Furniture Inc. adquirió el 15% de las participaciones de Segura & Cía., quedando la estructura de propiedad de la siguiente manera (IFAC, 2018, p.13):

Figura 5: Estructura y propiedad de SEGURA & CÍA.



Fuente: Elaboración propia.

### B. Partes vinculadas.

Tal y como se puede observar en el diagrama anterior, existen partes vinculadas con la empresa auditada. En particular:

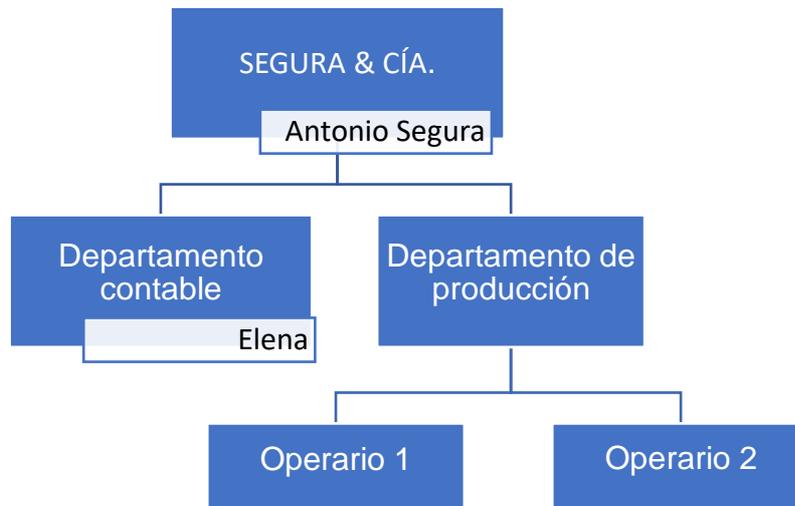
- *ANTONIO SEGURA*: es el propietario de la entidad y el accionista mayoritario.
- *DEPHTA FURNITURE*: es una empresa familiar de fabricación y comercialización de muebles del hogar, bien sean confeccionados o hechos a medida. Esta entidad tiene tres líneas principales de productos: juegos de comedor, de mesas y de dormitorios. Asimismo, Dephta ha abierto su mercado al comercio online (IFAC, 2018, p.6).

### C. Personal.

*SEGURA & CÍA.* está integrada por dos empleados de producción a jornada completa, además de Antonio, los cuales siempre han estado acostumbrados a largas jornadas de trabajo con el objetivo de suministrar los productos a su principal cliente, Dephta. En la actualidad, Antonio tan apenas acude al taller, parece ser que tiene ciertos problemas en su familia y está desatendiendo algunos de los pedidos de Dephta (IFAC, 2018, p.13).

Asimismo, hay una contable a tiempo parcial (Elena), que ha estado trabajando para Antonio durante los últimos 10 años. Elena se encarga de los registros contables y la elaboración de los estados financieros tanto anuales como mensuales. Sin embargo, existe cierto descontento por parte de Elena ya que Antonio no le ha incrementado su salario en los últimos tres años (IFAC, 2018, p.13).

Figura 6: Estructura de gobierno y propiedad.



Fuente: Elaboración propia.

#### D. Entorno normativo.

Con respecto a los principios y prácticas contables a aplicar, la entidad opera siguiendo el R.D. 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (última actualización publicada el 30/01/2021). Asimismo, la entidad estará sujeta al Código de Comercio, y a las normas y resoluciones obligadas por el ICAC.

El régimen fiscal aplicado por la sociedad es el ordinario, tributando por el impuesto sobre sociedades (IS), por el impuesto de valor añadido (IVA) y aplicando las retenciones correspondientes del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) a sus empleados.

Con respecto al personal de la entidad, les será de aplicación el Convenio Colectivo para el Comercio en General de Sevilla, que engloba a todos los trabajadores del sector de muebles.

#### E. Actividades realizadas por la entidad.

*Antonio realiza los pedidos de forma directa con el personal de Dephta y los registra de forma manual en un pequeño cuaderno. Una vez apuntados, el contable genera las facturas y recibe los pagos. Asimismo, se encarga de organizar personalmente los envíos y de mantener actualizado el registro de pedidos y envíos.*

*Con respecto al control de la información de los pedidos, Antonio mantiene actualizada la siguiente información (IFAC, 2018, p.13)*

- *Registro de pedidos y envíos: la empresa registra la fecha en que se realiza el pedido, los detalles del producto (tipo, referencia...), la cantidad, el precio, el método de entrega, la fecha prevista de la entrega y la cantidad que se ha pagado o que esté pendiente de pago. Asimismo, Antonio se encarga de comparar el registro de los envíos con el registro de ventas de cada semana, con el objetivo de que no se pierda ningún pedido.*
- *Registro de ventas: la empresa registra el nombre del cliente, los detalles del pedido (referencia, tipo de producto, cantidad, especialidades...), el precio y la cantidad que ha sido pagada por el cliente.*
- *Registro de compras: la empresa realiza un seguimiento de los productos que necesita y, una vez detectados, realiza los pedidos a los diferentes proveedores.*

#### **F. Actividades de financiación.**

*Al comienzo del ejercicio, SEGURA & CÍA. obtuvo financiación bancaria para poder comprar materias primas necesarias y renovar los equipos que ya estaban antiguos. La entidad posee un préstamo con entidades bancarias de 35.000,00 euros, de los cuales 31.000,00 euros son a largo plazo y 4.000,00 euros a corto plazo.*

#### **G. Información financiera de la empresa.**

A continuación se presenta el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de SEGURA & CÍA. a 31/12/2021, así como las cifras comparativas de los ejercicios 2020 y 2019 (véase los Estados Financieros elaborados por el IFAC en los **Anexo II** y **Anexo III**).

Tabla 6: Balance Situación de SEGURA & CÍA. de los ejercicios terminados 2021, 2020 y 2019 (en euros).

<b>BALANCE SITUACIÓN DE SEGURA &amp; CÍA. EJERCICIOS 2021, 2020 Y 2019</b>			
<b>ACTIVO</b>	<b>31/12/21</b>	<b>31/12/20</b>	<b>31/12/19</b>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>54.430,00</b>	<b>22.468,00</b>	<b>20.216,00</b>
Propiedad, planta y equipo	54.430,00	22.468,00	20.216,00
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>103.618,00</b>	<b>91.377,00</b>	<b>53.162,00</b>
Existencias	34.613,00	15.445,00	12.607,00
Deudores y otras cuentas a cobrar	67.750,00	65.110,00	34.100,00
Efectivo y otros activos equivalentes	1.255,00	10.822,00	6.455,00
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>158.048,00</b>	<b>113.845,00</b>	<b>73.378,00</b>
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	<b>31/12/21</b>	<b>31/12/20</b>	<b>31/12/19</b>
<b>PATRIMONIO NETO</b>	<b>69.948,00</b>	<b>65.025,00</b>	<b>36.878,00</b>
Fondos propios	69.948,00	65.025,00	36.878,00
Capital Social	10.580,00	10.580,00	10.580,00
Resultado del ejercicio	4.620,00	16.639,00	17.599,00
Reservas	54.748,00	37.806,00	8.699,00
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>31.000,00</b>	-	-
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	31.000,00	-	-
<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>57.100,00</b>	<b>48.820,00</b>	<b>36.500,00</b>
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	4.000,00	-	-
Acreedores y otras cuentas a pagar	53.100,00	48.820,00	36.500,00
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	<b>158.048,00</b>	<b>113.845,00</b>	<b>73.378,00</b>

Fuente: Elaboración propia (datos obtenidos de IFAC, 2018, p.15).

Tabla 7: Cuenta de Pérdidas y Ganancias de SEGURA & CÍA. de los ejercicios terminados 2021, 2020 y 2019 (en euros).

<b>CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE SEGURA &amp; CÍA. EJERCICIOS 2021, 2020 Y 2019</b>			
<b>CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS</b>	<b>31/12/21</b>	<b>31/12/20</b>	<b>31/12/19</b>
Importe neto de la cifra de negocios	231.540,00	263.430,00	212.818,00
Aprovisionamientos	-118.600,00	-122.732,00	-100.220,00
<b>Beneficio bruto</b>	<b>112.940,00</b>	<b>140.698,00</b>	<b>112.598,00</b>
Costes de distribución	-13.002,00	-19.450,00	-12.890,00
Gastos de administración	-71.532,00	-91.318,00	-68.101,00
Costes financieros	-6.480,00	-	-
Amortización	-11.541,00	-6.871,00	-5.020,00
<b>Resultado antes de impuestos</b>	<b>10.385,00</b>	<b>23.059,00</b>	<b>26.587,00</b>
Impuesto sobre sociedades	-5.765,00	-6.420,00	-8.988,00
<b>INGRESOS NETOS</b>	<b>4.620,00</b>	<b>16.639,00</b>	<b>17.599,00</b>

Fuente: Elaboración propia (datos obtenidos de IFAC, 2018, p.14).

### 3.2.2. PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA

Tal y como se expresa en la *Parte 5* de la NIA para EMC, concretamente en el *apartado 5.1*, el auditor se deberá planificar adecuadamente para llevar a cabo el cargo de auditoría. Para ello, el gerente de la firma diseñará una estrategia o plan global de auditoría que dependerá del alcance del encargo y de la forma y organización de la entidad auditada. El alcance de la planificación dependerá de varios factores (Orta Pérez, M. et al., 2012, pp. 95-96):

- Tamaño y complejidad de la entidad.
- Experiencia del auditor.
- El conocimiento del tipo de negocio de la entidad auditada.
- La calidad de la sociedad.
- El control interno de la entidad.
- El conocimiento y experiencia del auditor en el cliente en concreto.

El esquema básico del plan global de auditoría es el siguiente:

Figura 7: Proceso del plan global de auditoría.



Fuente: (Orta Pérez, M. et al., 2012, p.96).

A medida que se desarrolla el trabajo de auditoría, es probable que se produzcan cambios en la estrategia y en plan global con el objetivo de indagar nuevas situaciones o hallazgos en la auditoría.

Tal y como se expresa en la NIA para EMC, en la estrategia y el plan global de la auditoría se establecerá el momento de realización del encargo, el alcance, la naturaleza del proyecto, los objetivos, la extensión de los procedimientos y los recursos que se prevé emplear para su realización. Asimismo, una de las particularidad de la NIA para EMC con respecto a la NIA actuales, es que se han combinado los conceptos “estrategia de auditoría” y “plan de auditoría”, lo cual es más apropiado para las auditorías de entidades menos complejas debido a la naturaleza de dichas sociedades. Estas características a establecer (alcance, momento del encargo, etc...) no se han abordado en un requisito independiente, como ocurre en las NIA (en concreto, la NIA 300), sino que se han integrado y mezclado dentro de varios requisitos con el objetivo de seguir el flujo de trabajo de la auditoría. Por lo tanto, no se requiere explícitamente una estrategia de auditoría, sino una especie de recopilatorio o memorándum que establezca cuál es el alcance, el momento de la auditoría y la dirección (IAASB, Septiembre 2021, p.84, 86 y 92).

Atendiendo al párrafo 5.2.2 de la NIA para EMC, en la auditoría de una entidad menos compleja, establecer un plan global no tiene por qué ser un ejercicio complicado o lento. Debería de estar preparado al finalizar la auditoría del ejercicio anterior y basarse en la inspección de los papeles de trabajo, destacando cuáles son los problemas que se identificaron en la auditoría. Posteriormente, en el ejercicio auditado, se deberá actualizar en base a conversaciones con el propietario o gerente así como nuevas indagaciones que se hayan detectado en la fase de aceptación o continuidad del encargo.

A continuación se presenta la estrategia global de auditoría de *SEGURA & CÍA.* donde se establece el alcance, el momento de realización del encargo, la naturaleza del proyecto, los objetivos y la extensión<sup>12</sup>:

<p><b>SEGURA &amp; CÍA.</b></p>	<p><i>Periodo que finaliza el 31 de diciembre de 2021</i></p>
<p><b>Alcance</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Realización de la auditoría de los estados financieros terminados a 31 de diciembre de 2021.</li> <li>- Se empleará la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas.</li> </ul>	
<p><b>Nuevas situaciones</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Reducción de las ventas debido a la baja demanda de pedidos de Dephta Furniture.</li> <li>- Revisión de las existencias con el objetivo de verificar que no se han deteriorado.</li> <li>- Riesgo de fraude debido a las ausencias de Antonio en el negocio.</li> <li>- Nueva financiación y convenios con entidades bancarias.</li> </ul>	
<p><b>Estrategia global</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Se reducirá el importe de la materialidad debido al posible riesgo de fraude.</li> <li>- Recursos empleados: <ul style="list-style-type: none"> <li>*Personal: el equipo de trabajo será el mismo que el año anterior: Marta Carrillo (gerente), Manuel Orta (senior) y Manuel Jiménez (asistente).</li> <li>*Tiempo del trabajo de ejecución: una semana.</li> </ul> </li> <li>- Se realizará una reunión con la dirección de la empresa y el equipo de trabajo de auditoría con el objetivo de discutir el potencial de fraude de los empleados y de Antonio.</li> </ul> <p>Los indicios revelados para llevar a cabo esta reunión son:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>*El descontento del contable de la entidad.</li> <li>*La falta de involucración de Antonio.</li> <li>*Las transacciones con la empresa Dephta, cuyo gerente es el primo de Juan.</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Se realizará el inventario de las existencias a 31 de diciembre de 2021.</li> </ul>	

<sup>12</sup> Información obtenida de IFAC, 2018, p.43.

A 18 de octubre de 2021



---

Marta Carrillo Almajano

En el **Anexo IV** se adjunta un modelo de estrategia o plan de auditoría global en base a las NIA actuales. Como se puede observar, el plan de auditoría global conforme a las NIA es mucho más complejo y tedioso que si se realiza conforme a la NIA para EMC. Esto es así porque las entidades menos complejas no requieren de una planificación tan extensa y metódica, sino que basta con un recopilatorio de datos del ejercicio anterior que se adecue a las circunstancias del nuevo periodo auditado.

Para finalizar, se presenta un pequeño plan de colaboración, es decir, un documento en el que se recoge gran parte de la información que necesita el equipo de trabajo para llevar a cabo el encargo de auditoría<sup>13</sup>:

#### Plan de colaboración

##### *A. General*

- Balance de sumas y saldos a cierre del ejercicio 31/12/2021.
- Estados Financieros cerrados a 31/12/21.
- Libro Diario en Excel del ejercicio 2021 completo.
- Listado de litigios en curso a 31/12/2021.
- Copia de los contratos y escrituras firmas en el ejercicio 2021.
- Copia de las actas de los órganos de administración

##### *B. Inmovilizado*

- Extracontable de los elementos de inmovilizado intangible y material a 31/12/2021 en el que se muestre la fecha de adquisición, identificación del inmovilizado, porcentaje de amortización...

##### *C. Existencias*

- Listado de existencias valorado a 31/12/2021.
- Certificado firmado acerca del deterioro de las existencias.

---

<sup>13</sup> Este plan de auditoría ha sido de elaboración propia. En la guía del caso práctico no se expone ningún modelo de Plan de Colaboración.

#### *D. Clientes*

- Detalle de deudores y efectos a cobrar a 31/12/2021, detallando el saldo pendiente por facturas.
- “Ageing” o detalle de la antigüedad de la deuda del cliente, desglosado por facturas.

#### *E. Tesorería*

- Arqueo de caja a 31/12/2021.
- Extracto bancario a 31/12/2021.

#### *F. Deudas con entidades de crédito/proveedores*

- Cuadros de amortización actualizados de los préstamos en vigor a cierre del ejercicio.
- CIRBE a 31/12/2021.
- Detalle de proveedores a 31/12/2021, desglosado por facturas.

#### *G. Operaciones con partes vinculadas*

- Detalle de operaciones con empresas vinculadas.

#### *H. Entidades públicas*

- Copia de la presentación de los impuestos del ejercicio 2021: IVA, IRPF...
- Cálculo del IS del ejercicio 2021.
- Libros de IVA soportado y repercutido de 2021 y 2022.

#### *I. Personal*

- Nóminas del personal.
- Plantilla de la entidad.

### 3.2.3. PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO.

Los procedimientos de control interno se encuentran regulados en la *Parte 6* de la NIA para EMC. Tal y como se expone en el *apartado 6.1.1.* de esta norma “*el conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad permiten al auditor identificar y valorar los riesgos de incorrección material*” (IAASB, Julio 2021, p. 107).

El Registro de Economistas Auditores, en adelante REA, en el *Manual de auditoría* de 2011, enumera los siguientes elementos imprescindibles del control interno (REA, 2011, p.3):

1. La estructura organizativa de la entidad: comprende las áreas de responsabilidad, líneas de autoridad y niveles de jerarquía.
2. Las políticas y procedimientos operativos de las compras, ventas, inventarios, políticas de inversión, etc...
3. Las políticas y procedimientos contables: comprende todo el sistema de información de la entidad y el control presupuestario.

Asimismo, es importante distinguir la diferencia entre el sistema contable y el sistema de control interno, ya que el control interno incluye numerosos elementos, ajenos al sistema contable, que son igual de importantes para evaluar la situación de la entidad. Uno de los controles internos más comunes es la verificación de que las transacciones se realizan conforme a los sistemas contables establecidos por la sociedad (M. Orta et al., 2012, p.137).

A continuación se va a realizar un cuestionario para evaluar el control interno de la sociedad *SEGURA & CÍA.*, mediante el cual podremos determinar si existe un control interno adecuado y, posteriormente, identificar y evaluar los riesgos de la auditoría<sup>14</sup>:

*Figura 8: Cuestionario de evaluación del control interno.*

Cliente	SEGURA & CÍA. S.L.	Examen al	31/12/2021
Hecho por	MCA	Revisado por	MOP
Fecha	Octubre 2021	Fecha	Octubre 2021

**CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

ORGANIZACIÓN DE LA EMPRESA	Sí	No	N/A	Observaciones
1. ¿Existe un organigrama de la estructura administrativa y contable?		✓		
2. ¿Están claramente delimitadas la distribución de funciones y la determinación de responsabilidades?	✓			
3. ¿Existen normas para la autorización de las operaciones?			✓	
4. ¿Existe la debida separación de funciones entre el personal encargado de los registros contables y el de la custodia de los activos?		✓		
5. ¿Se presentan periódicamente informes escritos a la Dirección General? ¿Qué información incluyen los mismos?	✓			A los accionistas de Dephta
6. ¿Con que periodicidad se prepara el balance de situación y el estado de pérdidas y ganancias?				Un año
7. ¿Existe un departamento de auditoría interna?			✓	

<sup>14</sup> Cuestionario proporcionado por el profesor Manuel Orta Pérez en la asignatura “planificación, ejecución e informe de auditoría” de Máster en Auditoría y Contabilidad Superior de la Universidad de Sevilla.

8. ¿Tiene la sociedad asesores fiscales y legales externos? ¿Cuántos y de que clase?		✓		
9. ¿Se ha realizado con anterioridad algún trabajo de auditoría por auditores independientes?	✓			
10. ¿Existe una estructura de IT formal?		✓		

<b>PROCEDIMIENTOS Y REGISTROS CONTABLES</b>	<b>Sí</b>	<b>No</b>	<b>N/A</b>	<b>Observaciones</b>
13. ¿Existe un plan de cuentas?	✓			Se revisan por Antonio y Elena
14. ¿Existe un plan de negocios?	✓			
15. ¿Las operaciones contables están debidamente justificadas documentalmente?	✓			
16. ¿Las anotaciones contables hacen referencia clara a los comprobantes que han motivado los asientos?	✓			
17. ¿Los asientos son preparados y revisados por personal responsable?	✓			
18. ¿Existe una contabilidad analítica?			✓	
19. Las personas afectas al servicio de contabilidad son independientes de los siguientes servicios: a. Ventas b. Compras c. Almacén e inventarios d. Tesorería, recibos y efectos a cobrar		✓ ✓ ✓ ✓		
23. ¿El acceso a los registros y libros de contabilidad está restringido a las personas que lo necesitan?	✓			
24. ¿Se encuentran registradas todas las cuentas bancarias a nombre de la entidad?	✓			
<b>PRESUPUESTOS</b>	<b>Sí</b>	<b>No</b>	<b>N/A</b>	<b>Observaciones</b>
25. ¿Existen presupuestos? Antonio elabora presupuestos anuales cada periodo para el banco	✓			Se revisan con el personal de Dephta
26. ¿Se revisan los presupuestos con otras personas?	✓			
<b>PROTECCIÓN DE ACTIVOS</b>	<b>Sí</b>	<b>No</b>	<b>N/A</b>	<b>Observaciones</b>
27. ¿El acceso a los activos se hace por las personas responsables de los mismos?	✓			
28. Se cuenta con pólizas de seguros que cubran todos los riesgos, y en especial: • ¿Las pérdidas y deterioro de las existencias? • ¿La pérdida y deterioro de los bienes del activo inmovilizado? • ¿Robo?			✓ ↓	

Fuente: Elaboración propia - Cuestionario obtenido del Máster de Auditoría y Contabilidad Superior de la Universidad de Sevilla.

Como se puede observar, la entidad *SEGURA & CÍA.* tiene algunas deficiencias en su entorno de control interno. Sin embargo, algunas de esas deficiencias se intentan suplir por otro tipo de controles, por ejemplo, la entidad no tiene una estructura de gobierno formal, pero Antonio se intenta reunir regularmente con Juan y Dephta (administradores de Dephta Furniture) para revisar los estados financieros y los planes comerciales. Asimismo, la entidad no tiene una estructura de IT ni un plan de recuperación de datos, sino que es Antonio quien decide en el momento necesario el software y hardware que se requiere. A pesar de ello, Antonio se asegura de que Elena cree copias de seguridad de los datos con periodicidad semanal.

Existen además dos grandes debilidades en el control interno de *SEGURA & CÍA.* En primer lugar, la ausencia de Antonio estos últimos meses, lo que ha reducido el alcance de la supervisión de la gerencia y el aumento del riesgo de fraude. En segundo lugar, la falta de segregación de funciones en una empresa tan pequeña. Antonio, junto con Elena, se encarga prácticamente de todas las funciones contables: monitorea los flujos de efectivo mensuales y las tendencias de ventas, revisa los estados financieros y las entradas del diario...

*Una vez realizado el cuestionario, se realiza un memorándum sobre el proceso de producción y los controles internos que realiza la empresa:*

#### *Memorándum del control interno de SEGURA & CÍA.*

*Realizado por: Marta Carrillo*

*Fecha: 05 de noviembre de 2021*

*Cuando se recibe una orden de venta, se prepara cada pedido y se registra en el sistema de contabilidad, que automáticamente asigna un número secuencial al pedido, excepto los muebles vendidos directamente en la tienda u otros artículos pequeños disponibles.*

*Antonio mantiene un registro de pedidos de tal forma que se puede observar: la fecha del pedido, la cantidad, el tipo de producto, la fecha estipulada, el precio, etc. También mantiene un registro de ventas con el nombre del cliente, los detalles del pedido, etc... Antonio compara y revisa a final de mes que los registros de pedidos coincidan con la factura de venta final.*

*Cuando los artículos están empaquetados y listos para su envío, Elena prepara la factura correspondiente, que se envía junto con el pedido al cliente.*

*Para todas las ventas fuera de la tienda, Antonio prepara las **facturas** en el momento de la venta y las ingresa en el sistema de contabilidad. El sistema genera automáticamente un número de factura por cada venta. Las facturas se entregan a los clientes.*

*Elena se encarga de guardar la caja y, posteriormente Antonio va al banco y hace el depósito de la cantidad. Elena registra los pagos en el sistema contable y aplica el pago en las facturas indicadas. Asimismo, Elena realiza un ageing (listado de facturas pendientes de cobro) y se lo entrega a Antonio para su revisión. Elena realiza un*

seguimiento de las cuentas de más de 90 días cada mes y se realizan comentarios en la lista.

Asimismo, las pruebas de cumplimiento que se pueden llevar a cabo para comprobar la eficiencia y eficacia del control interno serían:

- Selección de varios procesos que lleva a cabo la empresa de forma aleatoria (ingresos y gastos) y verificar que se cumplen los controles internos de una de las transacciones, desde el inicio hasta su finalización (*Walkthrough*, véase **Anexo V**)
- Realizar un *vouching* de facturas de ingresos y gastos para verificar que se han contabilizado adecuadamente los ingresos y gastos.

Las pruebas a realizar serían las siguientes:

1. Ver el pedido de compra/ venta y comprobar que coincide con el número secuencial que le ha asignado el programa.
2. Ver el registro del pedido y observar la fecha, cantidad e importe.
3. Ver la factura de venta/ compra y comprobar que los datos coinciden con el pedido asociado a la misma.
4. Comprobar que el concepto de la factura es acorde a los materiales comprados/ vendidos.
5. Comprobar que el devengo del ingreso/ gasto corresponde al ejercicio correspondiente.
6. Ver el registro de la factura en contabilidad.
7. Ver el cobro/ pago y el movimiento en la entidad bancaria o, en su defecto, ver que no se ha cobrado.

Tras haber realizado el memorándum, el cuestionario preliminar sobre el control interno de la entidad y el *Walthrough*, en el apartado 3.2.6 “Identificación y valoración de los riesgos de la auditoría y aplicación del control interno” del presente Trabajo de Fin de Máster, se identificarán cuáles son los riesgos de la empresa SEGURA & CÍA., se indagará y evaluará si los controles de la sociedad mitigan o no los riesgos identificados y se concluirá si existen deficiencias relevantes en el control interno.

Finalmente, con respecto a las principales diferencias entre la NIA para EMC y las NIA actuales, cabe destacar que en la nueva norma los cuestionarios y el memorándum sobre el control interno son mucho más breves y concisos. Atendiendo al *párrafo 6.3.6 de la NIA para EMC*, algunos aspectos del entorno de control pueden no aplicarse o ser menos relevantes. “*Por ejemplo, es posible que una EMC no tenga un código de conducta escrito pero, en su lugar, puede haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación oral y el ejemplo de la dirección*” (IAASB, Julio 2021, p.113). Asimismo, en las auditorías de entidades menos complejas, en concreto las sociedades cuyo propietario actúa como gerente, el análisis sobre el control interno se centra fundamentalmente en cómo la dirección o el propio gerente están involucrados en las operaciones de la empresa, con el objetivo de evitar los posibles fraudes.

Otra clara característica que diferencia el análisis del control interno entre las NIA actuales y la NIA para EMC, es la ausencia o escasa complejidad de las tecnologías de la información en este tipo de sociedades. Este hecho conlleva que no se requieran descripciones tan detalladas y minuciosas de los procedimientos y registros contables y, por tanto, que los cuestionarios y las entrevistas con la dirección de la sociedad sean más breves y concisos.

#### 3.2.4. CÁLCULO DE LA MATERIALIDAD Y ESTUDIO DE LA IMPORTANCIA RELATIVA.

Atendiendo a la definición de la NIA 320, *"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 320, párrafo 9).

Asimismo, la Norma Internacional de Contabilidad 1 afirma que *"la información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica"* (NIC 1, párrafo 7, p.6). Esto es así porque el objetivo fundamental del auditor es *"obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error, de forma que le permita expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable"* (Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España [ICJCE], Diciembre 2014, p.3).

El cálculo de la materialidad o importancia relativa está regulado en *el apartado 5.3* de la NIA para EMC, y expone que el auditor aplicará la materialidad tanto en la planificación como en la fase de ejecución del trabajo de auditoría, evaluando así las posibles incorrecciones de los estados financieros y la opinión del informe de auditoría.

Existen tres valores diferentes de importancia relativa:

- Materialidad de informe o global: es la cifra a partir de la cual las incorrecciones o errores materiales modifican o alteran la opinión del informe de auditoría.
- Materialidad de ejecución: según *el apartado 9 de la NIA 320*, es la cifra que está por debajo del nivel de materialidad para los estados financieros en su conjunto o para algunas transacciones o saldos contables.

- Clearly Trivial o materialidad de ajuste: es el importe a partir del cual el auditor propondrá los ajustes necesarios para solventar las incorrecciones o errores de los estados financieros.

Para el cálculo de los tres tipos de materialidades se va a partir de la premisa de que no existe riesgo de empresa en funcionamiento y se van a valorar las siguientes magnitudes de referencia:

*Tabla 8: Magnitudes para determinar la materialidad.*

<b>Magnitudes</b>	<b>Datos a 31/12/2021</b>
Importe neto de la cifra de negocios	231.540,00
Resultado antes de impuestos	10.385,00
Total activo	158.048,00

*Fuente: Elaboración propia.*

Considerando los intereses y la atención de los usuarios de la información, se va a tomar como parámetro sobre el que aplicar los coeficientes el importe neto de la cifra de negocios. La sociedad se dedica a la venta de muebles, por lo que al ser una entidad basada en ingresos y beneficios se selecciona la cifra de ventas que, además de ser poco volátil, es a mi juicio la cifra más representativa de la entidad.

Una vez se ha determinado la magnitud, el auditor deberá seleccionar el rango porcentual a aplicar sobre esta base de cálculo. Para ello, partiremos de la siguiente tabla:

*Tabla 9: Rangos para determinar la materialidad.*

<b>Empresas con beneficios</b>		<b>Rango inferior</b>	<b>Rango superior</b>
- Con resultado estable	Importe neto de la cifra de negocios	0,50%	3,00%
- Con resultado volátil	Resultado antes de impuestos	3,00%	10,00%
- Con elevada deuda financiera	Total activo	1,00%	2,00%

*Fuente: Elaboración propia*

El rango porcentual a seleccionar comprende el 0,50% y el 3,00%. Utilizando el juicio profesional y teniendo en cuenta los riesgos comentados con anterioridad, se ha considerado razonable utilizar un 1% del importe neto de la cifra de negocios, es decir, una cantidad de 2.315,40 euros (aproximadamente 2.300 euros, redondeado a la baja para evitar riesgos).

Posteriormente, para determinar la materialidad de ejecución habrá que seleccionar un rango porcentual entre el 50% y el 90% de la materialidad de informe, aunque la Guía de actuación nº. 38 del ICJCE recomienda que no se exceda del 85%. El porcentaje aplicado por el auditor dependerá de los factores individuales de riesgo asociados a la entidad auditada. A continuación se muestran los factores a tener en consideración para seleccionar un porcentaje u otro. Se sombrea de verde las condiciones seleccionadas en función de las características y las condiciones de la entidad.

*Tabla 10: Factores a tener en consideración para determinar el porcentaje de la materialidad de ejecución.*

<b>Factores a tener en consideración</b>	<b>Condiciones para establecer un % bajo</b>	<b>Condiciones para establecer un % medio</b>	<b>Condiciones para establecer un % alto</b>
	50%		90%
Valor de los errores conocidos y probables que son materiales sobre los EEFF	Mayor valor de errores	Menor valor de errores	Pocos errores o inexistencia de los mismos
Actitud de la dirección para identificar y responder a los riesgos	La dirección no es propensa a realizar ajustes	La dirección suele corregir los ajustes conocidos	La dirección corrige siempre los ajustes conocidos
Nº de deficiencias de control provenientes de años anteriores	Deficiencias de control del año anterior que afectan a este año	Algunas deficiencias de control del año anterior que afectan a este año	No hay deficiencias de control del año anterior que afectan a este año
El tamaño total y la complejidad de la entidad	Grandes entidades con transacciones relativamente complejas	Entidades medianas con transacciones relativamente complejas	Poca o ninguna complejidad en las transacciones de las operaciones

*Fuente: Elaboración propia.*

Tras el análisis de estos factores se ha determinado un porcentaje del 60%, por lo tanto, la materialidad de ejecución ascendería a 1.380,00 euros (0,6 x 2.300).

Finalmente, el clearly trivial o materialidad de ajuste se calcula aplicando el 10% a la materialidad de informe, es decir, un total de 230,00 euros (0,1 x 2.300).

De esta forma, los tres tipos de materialidades quedarían de la siguiente manera:

Tabla 11: Importes de la materialidad.

Tipo de materialidad	Importe
Materialidad de informe	2.300,00 €
Materialidad de ejecución (60%)	1.380,00 €
Clearly trivial (10%)	230,00 €

Fuente: Elaboración propia.

A continuación se presentan las áreas materiales de la auditoría de la entidad SEGURA & CÍA. (véase también los estados financieros):

Tabla 12: Áreas materiales de la auditoría de la entidad.

<b>ÁREAS MATERIALES DE LA AUDITORÍA DE SEGURA &amp; CÍA.</b>	
<b>Activo</b>	
Inmovilizado	Análisis altas y bajas y recalcuro de la amortización
Existencias	Valoración del inventario
Deudores y otras cuentas a cobrar	Circularización de clientes, análisis de la morosidad
Tesorería	A pesar de que esta área no es material, se procederá a la circularización de las entidades bancarias.
<b>Patrimonio Neto</b>	
Fondos propios	Analizar valoración de las participaciones
<b>Pasivo</b>	
Acreedores y otras cuentas a pagar	Circularización de proveedores, análisis de facturas pendientes de recibir...
<b>Pérdidas y ganancias</b>	
Ventas	Ingresos (corte de operaciones, test de ventas...)
Impuestos	IVA, IRPF, IS
Gastos de personal y administración	Gastos de nóminas

Fuente: Elaboración propia.

Con respecto a la comparativa entre las NIA actuales y la NIA para EMC, el proceso para el cálculo de la materialidad se mantiene, permitiendo al auditor la aplicación de su juicio profesional en función de las circunstancias de la entidad auditada. La principal diferencia entre ambas normativas es que el proceso para analizar la entidad y el cálculo

de los rangos porcentuales de la materialidad de ejecución es más sencillo y conciso para las entidades menos complejas, ya que no se tienen en cuenta tantas variables ni situaciones hipotéticas (por ejemplo, el accionariado, la composición de la propiedad de la entidad, la complejidad de las transacciones, etc...). De esta forma, para la determinación de los porcentajes de la materialidad, en las EMC se valora más el juicio del auditor, sin embargo, si se aplican las NIA actuales existen mayores procedimientos y rangos de porcentajes ya establecidos.

### 3.2.5. REVISIÓN ANALÍTICA.

Los procedimientos analíticos juegan un papel fundamental en la planificación de la auditoría basada en los riesgos de las NIA. Son un factor imprescindible no sólo para la comprensión de los estados financieros, sino para identificar las posibles incorrecciones materiales de los mismos. Estos procedimientos, junto con otras pruebas sustantivas, se regulan en la *Parte 7 y 8* de la NIA para EMC las cuales otorgan un planteamiento general con el objetivo de que la revisión analítica sea más breve y concisa.

Tal y como se regula en el *párrafo 7.3.4* de la NIA para EMC “*si el auditor utiliza procedimientos analíticos sustantivos para obtener evidencia de auditoría, el auditor deberá...*”:

*c. Desarrollar una expectativa de cantidades o índices registrados y evaluar si la expectativa es lo suficientemente precisa para identificar incorrecciones materiales;*

*d. Determinar el importe de cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que sea necesaria una investigación más detallada; y*

*e. Investigar fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difiera de los valores esperados en una cantidad significativa preguntando a la dirección y obteniendo evidencia de auditoría adecuada relevante para las respuestas de la dirección y realizando los procedimientos de auditoría adicionales” (IAASB, Julio 2021, p.127).*

A continuación, se muestra la revisión analítica de la entidad *SEGURA & CÍA.* así como el estudio de las masas patrimoniales, los estados financieros y la evolución de los datos financieros de un ejercicio a otro:

- ACTIVO**

ACTIVO	Referencia	31/12/21	31/12/20	Variación Absoluta 2021-2020	Variación Relativa 2021-2020	¿Material?
	WP					
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>		<b>54.430,00</b>	<b>22.468,00</b>	<b>31.962,00</b>	<b>142%</b>	
Propiedad, planta y equipo	<b>A1</b>	54.430,00	22.468,00	31.962,00	142%	<b>Material</b>
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>		<b>103.618,00</b>	<b>91.377,00</b>	<b>12.241,00</b>	<b>13%</b>	
Existencias	<b>B1</b>	34.613,00	15.445,00	19.168,00	124%	<b>Material</b>
Deudores y otras cuentas a cobrar	<b>B2</b>	67.750,00	65.110,00	2.640,00	4%	<b>Material</b>
Efectivo y otros activos equivalentes	<b>B3</b>	1.255,00	10.822,00	<b>-9.567,00</b>	<b>-88%</b>	<b>No Material</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<b>158.048,00</b>	<b>113.845,00</b>	<b>44.203,00</b>	<b>39%</b>	

Fuente: Elaboración propia.

Como se puede observar en el balance, el activo total ha incrementado un 39% con respecto al ejercicio anterior. Este aumento se debe fundamentalmente a dos factores: por un lado el incremento del inmovilizado intangible y, por otro lado, el incremento de las existencias. A continuación se presenta el análisis de cada una de las áreas materiales del activo de la entidad:

### **A1. Inmovilizado intangible**

Tal y como se desprende de las cifras del balance, el inmovilizado intangible aumenta un 142% con respecto al ejercicio anterior. Este crecimiento del activo no corriente se debe a la adquisición de nuevas máquinas y equipos de procesamiento de la información con el objetivo de aumentar la producción de muebles de SEGURA & CÍA. En esta área se analizará:

- El movimiento del inmovilizado intangible.
- Las altas cuyo importe supere la cifra de materialidad de ejecución.
- La razonabilidad de la amortización.
- La cobertura de seguros del inmovilizado.

### **B1. Existencias**

Asimismo, la partida de existencias ha aumentado un 124% con respecto al ejercicio anterior. Hemos preguntado a la sociedad a qué se debe dicho incremento y nos ha comentado que Dephta Furniture, su principal cliente, ya no realiza tantos pedidos como en los años anteriores, por lo que los productos se mantienen más tiempo en los almacenes. A la hora de identificar y valorar los riesgos de la entidad, se tendrá en cuenta la valoración de las existencias así como la rotación y depreciación de las mismas.

### **B2. Deudores y otras cuentas a cobrar**

En esta área se procederá a la circularización de una muestra de clientes, con el objetivo de que nos determinen el saldo y el volumen que tienen registrado con la entidad auditada a cierre del ejercicio. Asimismo, se analizará la cobrabilidad de dichos saldos con el objetivo de comprobar que la entidad ha registrado adecuadamente la partida "clientes de dudoso cobro".

### **B3. Tesorería**

A pesar de que el área de tesorería no es material, es conveniente analizar la notable disminución de esta cifra (casi un 90%). La compañía nos ha comentado que este hecho ha sido motivado por el aumento de la financiación y la disminución de las ventas. Asimismo, se procederá a la circularización de todas las entidades bancarias con el objetivo de que confirmen los saldos con la entidad auditada (tanto cuentas corrientes, como préstamos, avales, etc...)

Además del análisis de estas áreas, es conveniente calcular los ratios de liquidez para el ejercicio 2021. Los principales ratios para analizar la liquidez de una empresa son el fondo de maniobra, el ratio *quick* y el ratio de tesorería, los cuales relacionan la cifra de activo y pasivo de la entidad:

Tabla 13: Ratios para el análisis de la liquidez de la empresa.

Análisis de liquidez	2020	2021
Fondo de maniobra (activo corriente - pasivo corriente)	42.557,00	46.518,00
Ratio de liquidez (activo corriente/ pasivo corriente)	1,871	1,814
Ratio Quick [(disponible + realizable)/ pasivo corriente]	1,555	1,208
Ratio de tesorería o disponibilidad (disponible/ pasivo corriente)	0,221	0,022

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a la liquidez de SEGURA & CÍA. observamos que en 2021 hay un gran descenso en el ratio de tesorería, lo que significa que la entidad no es capaz de hacer frente a sus deudas con el efectivo u otros activos líquidos equivalentes. Por el contrario, la cifra total del activo corriente se ha visto incrementada a lo largo del ejercicio debido al aumento de las existencias, esto indica que la sociedad es capaz de hacer frente a sus deudas a corto plazo con su activo realizable.

## • PATRIMONIO NETO Y PASIVO

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Referencia			Variación Absoluta	Variación Relativa	¿Material?
	WP	31/12/21	31/12/20	2021-2020	2021-2020	
<b>PATRIMONIO NETO</b>		<b>69.948,00</b>	<b>65.025,00</b>	<b>4.923,00</b>	<b>8%</b>	
Fondos propios	<b>C</b>	69.948,00	65.025,00	4.923,00	8%	<b>Material</b>
Capital Social		10.580,00	10.580,00	-	-	
Resultado del ejercicio		4.620,00	16.639,00	- 12.019,00	-72%	
Reservas		54.748,00	37.806,00	16.942,00	45%	
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>		<b>31.000,00</b>	<b>-</b>	<b>31.000,00</b>	<b>100%</b>	
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	<b>D</b>	31.000,00	-	31.000,00	100%	<b>Material</b>
<b>PASIVO CORRIENTE</b>		<b>57.100,00</b>	<b>48.820,00</b>	<b>8.280,00</b>	<b>17%</b>	
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	<b>D</b>	4.000,00	-	4.000,00	100%	<b>No Material</b>
Acreedores y otras cuentas a pagar	<b>E</b>	53.100,00	48.820,00	4.280,00	9%	<b>Material</b>
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>		<b>158.048,00</b>	<b>113.845,00</b>	<b>44.203,00</b>	<b>39%</b>	

Fuente: Elaboración propia.

### C. Patrimonio neto

Con respecto al Patrimonio Neto de la entidad, ha sufrido un incremento del 8% con respecto al ejercicio anterior:

- El capital social se ha mantenido constante, lo que muestra que no se ha llevado a cabo ninguna ampliación o reducción de capital.
- El resultado del ejercicio ha disminuido en más de un 50%, sin embargo la cifra de reservas ha incrementado un 45% (véase la explicación en los apartados siguientes).

### D. Deudas con entidades de crédito

Con respecto al Pasivo, tanto el corriente como el no corriente, ha sufrido un notable incremento. Este hecho se debe a que en el ejercicio 2021 la entidad ha obtenido financiación de entidades de crédito para la adquisición de nueva maquinaria y equipos de procesamiento de información. SEGURA & CÍA. se financia principalmente con recursos ajenos, ya que el pasivo representa un 56% del total del Patrimonio neto y Pasivo.

### E. Acreedores y otras cuentas a pagar

El pasivo corriente representa casi un 65% del total del pasivo, hecho que podría ocasionar problemas a la entidad a la hora de enfrentarse a sus obligaciones en el corto plazo. La partida más significativa es la de “Acreedores comerciales y otras cuentas a cobrar”, representando un 34% del total del Patrimonio Neto y Pasivo, lo que puede justificarse por el alto periodo de pago de los proveedores. En el desarrollo de la auditoría, se procederá a circularizar una muestra de proveedores y acreedores con el objetivo de que confirmen el saldo y el volumen que tienen registrado con la entidad auditada a cierre del ejercicio.

Además del análisis de estas áreas, es conveniente calcular los ratios de endeudamiento para el ejercicio 2021:

*Tabla 14: Ratios para el análisis de la solvencia y el endeudamiento de la empresa.*

<b>Análisis de solvencia/ endeudamiento</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
Ratio de endeudamiento a largo plazo ( <i>pasivo no corriente/ patrimonio neto</i> )	-	0,443
Ratio de endeudamiento a corto plazo ( <i>pasivo corriente/ patrimonio neto</i> )	0,751	0,816
Ratio de solvencia/ endeudamiento ( <i>pasivo/ patrimonio neto</i> )	0,751	1,259

*Fuente: Elaboración propia.*

Como se puede observar en los estados financieros, en el ejercicio 2020 la entidad no posee deuda a largo plazo, por lo que el endeudamiento total se registra únicamente en el corto plazo. En 2021, la sociedad solicitó un préstamo a entidades de crédito, y la deuda se redistribuyó entre el largo y el corto plazo. Si atendemos a los ratios que se muestran en la tabla, se observa que en el ejercicio 2021 las cifras son más elevadas que en 2020, lo que demuestra una fuerte dependencia de la financiación ajena.

## • CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	Referencia WP	31/12/21	31/12/20	Variación Absoluta 2021-2020	Variación Relativa 2021-2020	¿Material?
Importe neto de la cifra de negocios	<b>F</b>	231.540,00	263.430,00	-31.890,00	-12%	Material
Aprovisionamientos	<b>G</b>	-118.600,00	-122.732,00	4.132,00	-3%	Material
<b>Beneficio bruto</b>		<b>112.940,00</b>	<b>140.698,00</b>	<b>-27.758,00</b>	<b>-20%</b>	
Costes de distribución	<b>H</b>	-13.002,00	-19.450,00	6.448,00	-33%	Material
Gastos de administración	<b>I</b>	-71.532,00	-91.318,00	19.786,00	-22%	Material
Costes financieros	<b>J</b>	-6.480,00	-	-6.480,00	100%	Material
Amortización	<b>A1.</b>	-11.541,00	-6.871,00	-4.670,00	68%	Material
<b>Resultado antes de impuestos</b>		<b>10.385,00</b>	<b>23.059,00</b>	<b>-12.674,00</b>	<b>-55%</b>	
Impuesto sobre sociedades		-5.765,00	-6.420,00	655,00	-10%	
<b>INGRESOS NETOS</b>		<b>4.620,00</b>	<b>16.639,00</b>	<b>-12.019,00</b>	<b>-72%</b>	

Fuente: Elaboración propia.

La cifra que más llama la atención de la cuenta de pérdidas y ganancias es el resultado del ejercicio, el cual se ha visto disminuido un 72% con respecto al ejercicio anterior. Esta disminución se debe fundamentalmente a 3 factores:

- El descenso del importe neto de la cifra de negocios (un 12% con respecto al año anterior) debido a la reducción de pedidos por parte de su principal cliente, Dephta Furniture Inc (**F**).
- La aparición de costes financieros debido al endeudamiento en que ha incurrido la sociedad a lo largo del ejercicio 2021 (**J**).
- El incremento del gasto de amortización debido a la adquisición de nueva maquinaria y equipos de procesamiento de la información (**A1**).

### **G, H, I. Otros gastos**

Se observa que la gran mayoría de los costes se ven reducidos en el 2021 (aprovisionamientos, costes de distribución y gastos administrativos). Se pondrá especial atención en los gastos de personal, realizando las siguientes pruebas:

- Test de nóminas.
- Análisis del número de empleados de la entidad.
- Análisis de la razonabilidad del gasto de personal.

Para concluir el análisis, se realizará el cálculo de los ratios de rentabilidad para el ejercicio 2021:

Tabla 15: Ratios para el análisis de la liquidez de la empresa.

Análisis de rentabilidad	2020	2021
Económica (ROA) <i>(beneficio antes de impuestos/ activo)</i>	0,202	0,065
Financiera (ROE) <i>(beneficio neto/ patrimonio neto)</i>	0,255	0,066
Rentabilidad de ventas <i>(beneficio neto/ cifra de negocios)</i>	0,063	0,019

Fuente: Elaboración propia.

Analizando estos ratios observamos que se ha producido un descenso de la rentabilidad con respecto al año anterior. Sin embargo, al tratarse de ratios positivos se podría concluir que la empresa sigue siendo rentable. Lo idóneo sería que estos ratios se acercaran lo máximo posible al 1.

Finalmente, si se realiza una comparativa entre las NIA actuales (en concreto la NIA 520) y la NIA para EMC, observamos que la nueva norma incluye un párrafo de herramientas y técnicas automatizadas. En este párrafo se expone que todos los procedimientos analíticos se podrán llevar a cabo empleando técnicas automatizadas que, acompañadas de la evolución tecnológica, pueden crear más oportunidades y mejorar la eficiencia y eficacia de las citadas revisiones. Algunos ejemplos de estas herramientas son: las redes sociales, las fuentes de información de internet, la inteligencia artificial, etc... Asimismo, la revisión analítica regulada por la NIA para EMC es mucho más breve y concisa que en las NIA actuales. Para las entidades de cierta complejidad esta revisión es mucho más detallada y profunda, puesto que se emplean numerosos datos comparativos tales como las cifras de empresas competidoras, el entorno económico relacionado con actividades complementarias, análisis de autonomía financiera, etc...

### 3.2.6. IDENTIFICIACIÓN, VALORACIÓN Y RESPUESTAS DE LOS RIESGOS DE LA AUDITORÍA Y APLICACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

Este subapartado es uno de los más relevantes en el proceso de planificación, ya que dependiendo de los riesgos identificados se diseñarán los procedimientos de ejecución del encargo de auditoría.

La Parte 6 y 7 de la NIA para EMC regula el proceso de identificación y valoración de riesgos, y expone que el auditor deberá “*diseñar y realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para (IAASB, Julio 2021, p. 107):*

- a. *La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, en el estado financiero y en la afirmación; y*

b. *El diseño de procedimientos de auditoría relevantes*”.

Atendiendo a las circunstancias de la empresa auditada, los procedimientos de planificación para identificar y evaluar los riesgos son los siguientes:

1. Conocimiento de la situación de la industria:

- Conversaciones con Antonio y Elena sobre aquellas cuestiones que ha cambiado este año con respecto al ejercicio anterior.
- Indagar en cambios en las operaciones durante el año, nuevas leyes o regulaciones y cualquier cambio previsto para los futuros ejercicios.
- Estudiar el impacto y los riesgos de que Antonio no pase mucho tiempo atendiendo los asuntos de la compañía.
- Comprobar que la empresa ha rectificado errores de ejercicios anteriores.
- Conocer los fraudes que hayan ocurrido durante el año, así como las áreas susceptibles de sufrir fraude.
- Analizar los cambios en la naturaleza de las transacciones con Dephta Furniture Inc.
- Documentarse sobre los efectos que pueden tener los riesgos identificados, indicando si éstos pueden ser mitigados a través de los sistema de control interno.

2. Revisar el balance de situación a cierre del ejercicio de saldos con el objetivo de observar las tendencias de ingresos y gastos y los cambios en el patrimonio y las obligaciones.

3. Preguntar a la empresa por las causas que han ocasionado cambios significativos.

Una vez analizadas las situaciones que pueden conllevar riesgos inherentes, se va a proceder a la identificación particular de los mismos. Para ello, se va a partir de la siguiente clasificación:

- **Riesgo de negocio**

Los riesgos de negocio engloban aquellas circunstancias, hechos, acciones u omisiones importantes que podrían afectar de manera adversa a la entidad a la hora de alcanzar sus objetivos. Este riesgo incluye también aquellos hechos que surgen a raíz de cambios y complejidades. A continuación se muestra una tabla donde se pueden observar los hechos susceptibles de riesgo de negocio y las posibles implicaciones que estos pueden tener en la entidad auditada:

Tabla 16: Identificación de los riesgos de negocio.

<b>Riesgos de negocios</b>	
<b>Hecho o fuente de riesgo</b>	<b>Implicación</b>
<i>Ausencia de Antonio en la gestión de las operaciones de la entidad.</i>	La calidad y la precisión de los informes contables podría verse comprometida.
<i>Concentración de clientes (el 90% de la facturación es a Dephta Furniture).</i>	La cifra de ventas puede caer si se reducen las transacciones con el cliente.
<i>El personal a cargo de las existencias carece de preparación suficiente.</i>	Los saldos del inventario pueden estar sobrestimados o subestimados.
<i>Caída en la economía.</i>	Puede ser difícil recuperar las cuentas a cobrar.
<i>Crecimiento del endeudamiento.</i>	Incumplimiento de las cláusulas contractuales de las deudas.
<i>Controles de la tecnología de la información débiles.</i>	Puede ponerse en riesgo la integridad de los datos o incluso pueden perderse.

Fuente: Elaboración propia.

- **Riesgo de fraude.**

El riesgo de fraude hace referencia a hechos o condiciones que indican un incentivo o presión a cometer fraude. Si el auditor conoce los factores de riesgo de negocios y de fraude, la probabilidad de identificar los riesgos de incorrección material aumenta considerablemente. A continuación se muestra una tabla donde se pueden observar los hechos susceptibles de riesgo de fraude y las posibles implicaciones que estos pueden tener en la entidad auditada:

Tabla 17: Identificación de los riesgos de fraude.

<b>Riesgo de fraude</b>	
<b>Hecho o fuente de riesgo</b>	<b>Implicación</b>
<i>Reconocimiento del importe neto de la cifra de negocios</i>	Esta área siempre se va a considerar de riesgo.
<i>Presión en la financiación</i>	Actuaciones fraudulentas para mantener acuerdos bancarios.
<i>Elusión de controles por parte de la dirección</i>	Pagos de sobornos, inflar las cifras en función de los intereses de la dirección...
<i>Existencias de valor y fáciles de transportar</i>	Robo de mercancías.
<i>Transacciones con partes vinculadas</i>	Transacciones subvaloradas o sobrevaloradas, transacciones incompletas...

Fuente: Elaboración propia.

Como podemos observar, el proceso de identificación de riesgos se realiza de una forma genérica y sencilla, es decir, no es necesario realizar un cuestionario exhaustivo, sino que basta con un memorándum donde se observe de forma global cuáles son los riesgos de incorrección material y sus posibles implicaciones. Esta es una de las particularidades de la NIA para EMC, la cual afirma que, al tratarse de transacciones menos complejas y de procedimientos menos estructurados, se puede hacer un estudio generalizado y basado fundamentalmente en el juicio profesional del auditor. Asimismo, a pesar de que en el *párrafo 6.2.2* de la NIA para EMC se establezcan los procedimientos que debe incluir la identificación de riesgos (indagación con la dirección, procedimientos analíticos, observación e inspección), seguidamente la norma explica que *“no es necesario que el auditor realice todos estos procedimientos para cada aspecto del conocimiento requerido por el auditor”*.

Tras haber identificado los riesgos del encargo de auditoría, se va a proceder a su evaluación y resolución mediante un único procedimiento. Esta es una de las grandes particularidades de la NIA para EMC puesto que, como la naturaleza de las transacciones es más simple, la evaluación de riesgo se realizará en un solo paso (frente a los múltiples procedimientos que se requieren para auditorías de entidades más grandes y complejas). Asimismo, tal y como se expone en el *párrafo 6.4.5* de la NIA para EMC, *“se deberá determinar si alguno de los riesgos valorados de incorrección material es, a juicio profesional del auditor, un riesgo significativo”*, basándose en el conocimiento previo u otros procedimientos de evaluación de riesgos realizados en anteriores auditorías.

El *párrafo 6.5.1* de la NIA para EMC regula que el auditor determinará si los riesgos identificados afectan a alguna de las afirmaciones de auditoría y evaluará la probabilidad y la magnitud de la posible incorrección de los estados financieros (también se regula en el *apartado 7.3.2.*). A continuación se presenta una leyenda en la que se muestran los tipos de afirmaciones así como las ponderaciones empleadas para la valoración de cada uno de los riesgos:

*Tabla 18: Tipos de afirmaciones y ponderaciones para la valoración de riesgos.*

<b>Afirmaciones</b>	<b>Probabilidad de que ocurra (de 1 a 5 puntos)</b>	<b>Valoración de la magnitud del riesgo (efecto)</b>
G : Genérica (afecta a todas las demás afirmaciones)	1: Probabilidad remota	1: Inmaterial
I: Integridad	2: Poco probable	2: Menor
E: Exactitud	3: Probable	3: Moderado
Exi: Existencia	4: Muy probable	4: Mayor
V: Valoración	5: Casi seguro	5: Material

*Fuente: Elaboración propia.*

Para calcular la puntuación que tendrá el riesgo se sigue la siguiente fórmula:

$$\text{Probabilidad de que el riesgo suceda} \times \text{Efecto del riesgo si éste ocurre}$$

NOTA: Por juicio profesional se considera que si un riesgo tiene una puntuación mayor a 20, se considerará riesgo significativo.

Tabla 19: Evaluación - ponderación de los riesgos de negocio.

Riesgos de negocio						
Fuente de riesgo	Áreas de los EEFF que pueden tener incorrecciones	Afirmación asociada	Probabilidad de que ocurra	Efecto	Puntos	¿Riesgo significativo ?
Ausencia de Antonio en la gestión de las operaciones de la entidad	Errores en el control interno, en la elaboración de informes - <u>GENERAL</u>	G, E, I	4	4	16	NO
Concentración de clientes (el 90% de la facturación es a Dephta Furniture)	La empresa puede verse en quiebra si ese cliente empeora su situación financiera – <u>INGRESOS - CLIENTES</u>	V, E, I, Ex, G	5	5	25	SI
El personal a cargo de las existencias carece de preparación suficiente	Los saldos del inventario pueden estar sobrestimados/subestimados - <u>EXISTENCIAS</u>	V, E	4	4	16	NO
Caída en la economía	Dificultad en la cobrabilidad - <u>CLIENTES</u>	V	1	3	3	NO
Crecimiento del endeudamiento	Incumplimiento contractual - <u>DEUDA</u>	V, E, I, Ex	4	5	20	SI
Controles de la tecnología de la información débiles	Integridad de los datos o pérdida de los mismos - <u>GENERAL</u>	G	3	3	9	NO

Fuente: Elaboración propia.

Con respecto a la determinación de las respuestas a los riesgos evaluados (regulado en la Parte 7 de la NIA para EMC), se van a realizar las siguientes pruebas con el

objetivo de poder mitigar esos riesgos de incorrección material en los estados financieros de la entidad auditada:

*Tabla 20: Respuesta de los riesgos de negocio.*

<b>Fuente de riesgo</b>	<b>Respuesta</b>
<i>Ausencia de Antonio en la gestión de las operaciones de la entidad</i>	Se realizarán más pruebas de control interno (control del ciclo de ventas y compras).
<i>Concentración de clientes (el 90% de la facturación es a Dephta Furniture)</i>	Se evaluará el grado de concentración en la prueba de ingresos y clientes. Se realizará un análisis adicional sobre esta concentración de clientes.
<i>El personal a cargo de las existencias carece de preparación suficiente</i>	Se realizará una prueba exhaustiva sobre la valoración de existencias.
<i>Caída en la economía</i>	Se realizará un pequeño análisis del sector para evaluar las fluctuaciones del mercado.
<i>Crecimiento del endeudamiento</i>	Se realizarán pruebas de razonabilidad y análisis de la deuda de la entidad. Revisar las posibles peticiones de refinanciación.
<i>Controles de la tecnología de la información débiles</i>	Se realizarán más pruebas de control interno.

*Fuente: Elaboración propia.*

Con respecto a los posibles riesgos de fraude, la práctica profesional nos dice que no es necesario que se asigne una probabilidad y una magnitud de la posible incorrección de los estados financieros. Esto es así porque, independientemente de la ponderación que resulte, se van a realizar todas las pruebas necesarias para identificar y mitigar estos posibles riesgos de fraude en las cuentas anuales de la entidad.

Tabla 21: Respuesta de los riesgos de fraude.

Riesgos de fraude		
Fuente de riesgo	Afirmación asociada	Respuesta
<i>Reconocimiento del importe neto de la cifra de negocios</i>	V, E, I, Ex, G	Pruebas de ingresos, test de transacciones y corte de operaciones
<i>Presión en la financiación</i>	V, E, I, Ex	Análisis de los contratos bancarios (duración, capital pendiente, intereses...)
<i>Elusión de controles por parte de la dirección</i>	G	Management Override – análisis del libro diario (asientos fraudulentos, fechas de registro en fines de semana...)
<i>Existencias de valor y fáciles de transportar</i>	V, E	Comprobación de los mecanismos antirrobo que posee la sociedad y analizar la cobertura de los seguros contratados.
<i>Transacciones con partes vinculadas</i>	V, E, I, Ex, G	Comprobación de saldos con partes vinculadas (circularización)

Fuente: Elaboración propia.

Para las entidades menos complejas no es necesario realizar un memo explicativo con todos los riesgos desglosados y sus respectivas respuestas ya que, como se ha comentado con anterioridad, esta nueva NIA plantea un enfoque simplista, basado en la realización de un único procedimiento para la evaluación, ponderación y resolución de los riesgos de las incorrecciones materiales de los estados financieros.

Finalmente, tal y como se regula en los apartados 6.5.8, 6.5.9, 6.5.10 y 7.3.2 de la NIA para EMC, el auditor se encargará de diseñar y evaluar los procedimientos de control interno en relación con los riesgos identificados y evaluados anteriormente. La nueva NIA particulariza que “en una auditoría de una entidad menos compleja, es posible que el auditor no pueda identificar muchos controles, o la extensión de la documentación preparada por la entidad pueda ser limitada. En esos casos, puede ser más eficiente para el auditor realizar procedimientos de auditoría adicionales que son principalmente procedimientos sustantivos” (IAASB, Julio 2021, pp.126-127).

Para evaluar el control interno es necesario identificar qué riesgos va a ser mitigados por el control interno de la Sociedad (esto incluirá los riesgos identificados anteriormente como resultado del conocimiento de la entidad). Asimismo, se obtendrá evidencia de que los sistemas de control identificados existen y la entidad los está aplicando.

Con el objetivo de que el presente Trabajo de Fin de Máster no sea excesivamente extenso, se ha seleccionado el principal riesgo de la compañía y se ha evaluado el control interno del mismo:

Tabla 22: Identificación y evaluación de los riesgos de control interno.

<p><b>Riesgo a considerar:</b> No existe una adecuada segregación de funciones entre los miembros de la Sociedad y la supervisión de la gestión es ineficaz por parte de la alta dirección.</p>	
<p><b>Controles relevantes</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tiene una buena actitud para implementar el control interno. Este año ha realizado las recomendaciones de la auditoría anterior.</li> <li>• A pesar de no existir una estructura formal, Antonio se reúne a menudo con los gerentes de su principal cliente (Dephta Furniture).</li> <li>• Antonio comunica continuamente a sus empleados la necesidad de implementar valores éticos.</li> <li>• Se plantea la contratación de un <i>Contable Senior</i> con el objetivo de segregar funciones.</li> </ul>
<p>¿Los controles reducen o mitigan los factores de riesgo?</p>	<p>SI</p>
<p><b>Preguntas u observaciones que aseguren el cumplimiento de los controles</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se ha entrevistado a Elena (contable) para que nos comente las comunicaciones que a realizado Antonio a los empleados.</li> <li>• Nos han facilitado la documentación de las entrevistas realizadas para la posible contratación de un <i>Contable Senior</i>.</li> <li>• Revisión del acta de la última reunión.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

Tras el análisis y la evaluación de este factor de riesgo, se le proporciona a la compañía un documento en el cual se exponen las principales deficiencias de control interno y cómo pueden ser solventadas (REA, 2021, pp.124-125):

MARTA CARRILLO AUDITORES S.L.P

28 de diciembre de 2021

Estimado Antonio Lara:

El objetivo de nuestra auditoría es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores significativos. Nuestra auditoría no ha sido diseñada para identificar asuntos de comunicación, por lo que podría no identificarse todos los asuntos interesantes para usted, y no es apropiado concluir que no existen tales asuntos.

Durante la realización de nuestra auditoría de Segura & Cía, S.L. para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2021, identificamos la siguiente deficiencia en el sistema de control interno, que, en nuestra opinión, es significativa. Una deficiencia significativa o una combinación de deficiencias en el control interno es, según nuestro juicio profesional, lo suficientemente importante para prestarle atención por parte de los encargados de la gestión.

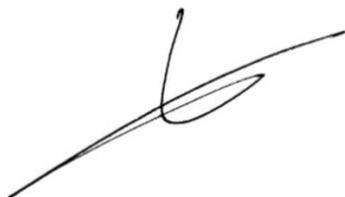
Falta de segregación en las tareas

Es frecuente una falta de segregación de las funciones en Segura & CÍA, S.L. El contable a tiempo parcial tiene total acceso y control sobre todo el sistema de contabilidad de la entidad, por lo que existe el riesgo de que el contable pueda cometer errores intencionados o no, que no puedan ser detectados.

Recomendamos a Segura & CÍA, S.L. que la contratación a otra persona a tiempo parcial para compartir las funciones con el contable. Dado el pequeño tamaño de la compañía, si esto no es posible, recomendamos que Antonio Lara que se involucre más en los aspectos del sistema de registro supervisando el trabajo del contable.

Este comunicado está preparado con el único objetivo de proporcionar información a la gestión y no está destinado para cualquier otro propósito. No aceptamos ninguna responsabilidad de un tercero que utilice este comunicado.

Atentamente,



---

MARTA CARRILLO ALMAJANO  
Socia de auditoría

Para concluir la fase de planificación de la auditoría Segura & Cía., la NIA para EMC expone en el párrafo 6.5.11. que, “con base en los procedimientos realizados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el socio del encargo evaluará si la NIA para EMC continúa siendo adecuada para la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada”. (IAASB, Julio 2021, p.121). Esta verificación de la adecuación de la NIA para EMC es fundamental, ya que la determinación inicial por parte del auditor de utilizar la NIA para EMC puede haber cambiado a medida que se obtiene nueva información o evidencia adicional al realizar procedimientos de identificación y evaluación de riesgos. En este sentido, la NIA no plantea ningún modelo de cuestionario o actuaciones a seguir para determinar la adecuación de esta norma, por lo que, bajo mi propio criterio, se va a realizar el mismo cuestionario que se realizó al inicio de la auditoría (ver punto 3.1.1 del TFM) incluyendo algunas cuestiones adicionales derivadas del proceso de planificación:

Tabla 23 : Cuestionario sobre la continuidad de la adecuación de la NIA para EMC.

SEGURA & CÍA.		Descripción	✓ // ✗
Prohibiciones específicas	Prohibiciones absolutas	-Una ley o regulación prohíbe explícitamente el uso de esta norma, o se especifica el uso de normas de auditoría distintas a la NIA para EMC. -La empresa es una entidad cotizada. -Se trata de una auditoría de estados financieros de un Grupo.	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>
	Prohibiciones relativas	-La entidad se dedica a la captación de depósitos del público. -La entidad ejerce funciones que proporcionen seguros al público. -La entidad se dedica a proporcionar beneficios post-empleo. -La entidad actúa como vehículo de inversión colectiva y emitan instrumentos financieros redimibles al público. -La autoridad competente prohíbe el uso de esta norma.  -Las autoridades legislativas han modificado las clases descritas en el apartado A.7.(c)	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>

<b>Características cualitativas</b>	-Existen circunstancias complejas relacionadas con la naturaleza de las actividades y la preparación de los estados financieros.	<input checked="" type="checkbox"/>
	-Existen cuestiones que pueden indicar la existencia de complejidad.	<input checked="" type="checkbox"/>
<b>PREGUNTAS ADICIONALES DE CONTINUIDAD DE LA ADECUACIÓN DE LA NIA PARA EMC EN EL PRESENTE ENCARGO DE AUDITORÍA</b>		
¿Se ha obtenido nueva información que evidencie que existen transacciones complejas?		<b>NO</b>
¿Se ha obtenido nueva información que determine que existen circunstancias especiales o complejas?		<b>NO</b>
En la fase de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, ¿se han determinado riesgos o actuaciones cuya solución sea dificultosa?		<b>NO</b>

*Fuente: Elaboración propia (atendiendo al apartado A.7 de la NIA para EMC).*

En conclusión, se considera que tras la fase de planificación de la auditoría, la empresa Segura & Cía. no incurre en ninguna de las prohibiciones ni características reguladas en el *apartado A.7* de la norma, por lo que se considera adecuado continuar con el uso y la aplicabilidad de la NIA para EMC.

## 4. CONCLUSIONES.

Tras el análisis y el desarrollo de la fase de planificación del encargo de auditoría objeto de estudio, se puede concluir que los objetivos planteados al inicio del Trabajo de Fin de Máster se han cumplido de forma satisfactoria.

Las principales conclusiones a destacar serían las siguientes:

- Las Normas Internacionales de Auditoría actuales son excesivamente extensas, complejas y enrevesadas, y no contemplan la problemática ni los desafíos a los que se enfrentan las pequeñas y medianas empresas, las cuales representan casi un 95% de las empresas en España en el año 2022.
- La elaboración por parte del IAASB de la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas es completamente necesaria, ya que existen grandes problemas y conflictos relacionados con la comprensibilidad, complejidad, escalabilidad y proporcionalidad de las entidades menos complejas. Gracias a la aplicación de esta norma, los cuestionarios y los procedimientos de la fase de planificación se han visto reducidos y simplificados, adaptándose así a las características inherentes de las entidades con reducida complejidad.
- El conocimiento de la empresa y su entorno, la revisión analítica y los procedimientos de control interno, son necesarios para la identificación y valoración de los factores de riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.
- En los encargos de auditoría, los factores de riesgo son determinantes para posteriormente realizar una adecuada fase de ejecución, en concreto, los riesgos significativos, a los cuales habrá que prestar especial atención para el diseño de las pruebas sustantivas.
- Los auditores debemos establecer una estrategia global y un plan de auditoría en atención al encargo pactado, ya que si esto se realiza de forma adecuada, ayudará a identificar y resolver los problemas con mayor facilidad, a prestar atención a las áreas materiales del encargo y a organizar y dirigir el equipo de una manera mucho más eficaz y eficiente.

Por lo tanto, podemos concluir de forma contundente que la planificación de auditoría se considera un procedimiento esencial para los auditores, que permite organizar el trabajo adecuadamente, garantizando así una mejor identificación y valoración de los factores de riesgos a los que puede estar sometida la entidad auditada.

## 5. BIBLIOGRAFÍA.

### NORMATIVA Y LEGISLACIÓN.

- Normas Internacionales de Auditoría:
  - NIA 210: *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.*
  - NIA 320: *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría.*
  - NIA 540 (revisada): *Auditoría de estimaciones contables e información a revelar.*
  - NIA 315 (revisada): *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a través de la comprensión de la entidad y su entorno.*
  
- Normas Internacionales de Contabilidad:
  - NIC 1: *Presentación de Estados Financieros.*
  
- Plan General de Contabilidad:
  - R.D. 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas (última actualización publicada el 30/01/2021).
  
- Borrador de la Norma Internacional de Auditoría para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC):
  - International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (Julio 2021). *Propuesta Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas [NIA para EMC].* [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Audit-of-LCEs\\_IAASB-ED\\_ESP\\_Secure.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Audit-of-LCEs_IAASB-ED_ESP_Secure.pdf)
  - International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (Julio 2021). *Borrador de la Guía Complementaria. Propuesta de la Guía Complementaria para la Norma Obligatoria Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas.* [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance\\_Authority-of-the-Standard\\_ESP\\_Secure.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance_Authority-of-the-Standard_ESP_Secure.pdf)
  - International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (Septiembre 2021). *Borrador de la Guía Complementaria para la Norma Internacional sobre Auditoría de Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas Propuesta – Informe de Auditoría.* [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance\\_Auditor-Reporting\\_ESP\\_Secure.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Supplemental-Guidance_Auditor-Reporting_ESP_Secure.pdf)

## LIBROS Y MANUALES.

- Orta Pérez M.; Castrillo Lara L.A.; Sánchez Mejías Herrero I.; Sierra Molina G.J. (2012). *Fundamentos teóricos de auditoría financiera*. Ediciones Pirámide.
- Registro de Economistas Auditores [REA]. (2011). *Manual de auditoría*. Madrid.

## ENSAYOS.

- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (Mayo 2019). *Auditorías de entidades menos complejas: explicación de las posibles opciones para abordar los desafíos en la aplicación de las NIA*. Documento de debate. Web oficial IAASB.  
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditorias-de-entidades-menos-complejas-exploracion-de-las-posibles-opciones-para-abordar-los-desafios-en-la-aplicacion-de-las-NIA.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. *Feedback Statement and way forward. Audits of Less Complex Entities*. Web oficial IAASB.  
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-LCE-Feedback-Statement-final.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (Febrero 2019). *Proposed Strategy for 2020-2023 and work plan for 2020-2021*. Web oficial IAASB.  
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-Strategy-2020-2023.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (Diciembre 2020). *Project proposal – developing a separate standard for audits of less complex entities*. Web oficial IAASB.  
<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/LCE%20Project%20Proposal%20%28Final%29.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (Septiembre 2021). *Mapping Documents – ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 1*.  
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Less-Complex-Entities-Mapping-ISAs-to-Proposed-ISA-for-LCE-Document-1.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (Septiembre 2021). *Mapping Documents – ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 2*.
- REA-REGA Corporación de Auditores – Consejo General de Economistas. (s.f.). *Estrategia global y Plan de Auditoría (NIA-ES 300: Planificación de la auditoría de EEFF) (Incluye requerimientos de documentación establecidos en las NIA-ES 315 y 330)*  
<https://www.economistas.es/Contenido/REA/GuiasOrientativas/EstrategiaglobaldeauditoriaYPlandeAuditoria310315.pdf>

- Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España [ICJCE]. (Diciembre 2014). Guía de actuación sobre la importancia relativa o materialidad. Guía 38.

[https://www.icjce.es/adjuntos/guia\\_38.pdf](https://www.icjce.es/adjuntos/guia_38.pdf)

## DOCUMENTACIÓN DEL CASO PRÁCTICO

- International Federation of Accountants [IFAC]. (2018) *Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium Sized Entities*. Volume 2 – Practical Guidance. Fourth Edition.  
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Guide-to-Using-ISAs-Vol-II-4th-edition.pdf>
- Registro de Economistas Auditores [REA]. (2021) “*Last Minute 2021 Taller Práctico de Planificación y Muestreo*”.

## WEBGRAFÍA

- International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB]. (s.f.) *Complejidad, comprensibilidad, escalabilidad y proporcionalidad (CUSP)*. Web oficial IAASB.  
<https://www.iaasb.org/consultations-projects/complexity-understandability-scalability-proportionality-cusp>
- Porcar Guerrero, R. (2021, 10 de noviembre). El sector del mueble en España prevé cerrar 2021 con un crecimiento de ventas del 10,8%. *Actualidad AIDIMME, Boletín #134*.  
<https://actualidad.aidimme.es/2021/11/10/el-sector-del-mueble-en-espana-preve-cerrar-2021-con-un-crecimiento-de-ventas-del-108/>
- Las ventas de muebles se recuperan en 2021 tras caer más de un 15,7% en 2020 (2021, 14 de septiembre). *Europa Press*.  
<https://www.europapress.es/economia/noticia-ventas-muebles-recuperan-2021-caer-mas-157-2020-20210914115311.html>

## 6. ANEXOS.

### ANEXO I – CARTA DE ENCARGO (ANEXO 5 NIA PARA EMC).

“En Sevilla a 18 de octubre de 2021,

Estimados Señores:

#### *Objetivo y alcance de la auditoría*

Nos han solicitado<sup>15</sup> que auditemos los estados financieros de la sociedad *SEGURA & CÍA. S.L.*, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 2021, el estado de resultado integral, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptemos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debido a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Una seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría para Auditoría de Estados Financieros para Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) siempre detecte una incorrección material si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros,

#### *Responsabilidad del auditor*

Realizaremos nuestra auditoría de conformidad con la NIA para EMC. La NIA para EMC requiere que cumplamos con los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con la NIA para EMC, aplicaremos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

---

<sup>15</sup> La carta se adecuará a los destinatarios en función de las circunstancias del encargo.

- Conocimos el control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa, identificada durante la auditoría, en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros.
- Evaluaremos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluiremos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluiremos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar duda significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con la NIA para EMC.

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección reconoce y comprende que es responsable de:

- (a) La preparación e imagen fiel de los estados financieros de conformidad con el Marco Normativo de Información Financiera que resulte de aplicación;
- (b) El control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error, y
- (c) Proporcionarnos:
  - (i) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
  - (ii) Información adicional que podamos solicitar a la dirección para los fines de la auditoría y

- (iii) Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideramos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a la dirección la confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

#### *Honorarios y facturación<sup>16</sup>*

Nuestros honorarios por los servicios de auditoría de las cuentas anuales se fijan en función del tiempo empleado en la realización del trabajo y de nuestras tarifas horarias de auditoría en vigor cada año, por categorías profesionales, aplicadas con carácter general. Nuestros honorarios por el examen de las cuentas correspondientes al ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 2021, ascienden a 3.000,00 euros. A este importe se le añadirán los gastos que incurramos por su cuenta y el I.V.A correspondiente, así como la tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y el sello del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE).

Hemos efectuado esta estimación teniendo en cuenta las premisas siguientes:

- *SEGURA & CÍA. S.L.* nos entregará sus cuentas anuales debidamente formuladas por los Administradores dentro del plazo que a estos efectos establece la Ley.
- *SEGURA & CÍA. S.L.* 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 serán puestos a nuestra disposición en el plazo que fijemos de común acuerdo.

Si durante la realización de nuestro trabajo observásemos cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente acuerdo, tales como fusiones, absorciones, cambios de objeto social, modificación de volumen de negocio o de la cifra patrimonial, modificación en los criterios de contabilización, circunstancias que hagan necesaria la reemisión de informes, 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.

#### *Facturación y cobro*

Los honorarios se facturarán de la siguiente forma:

---

<sup>16</sup> NIA 20 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

- 40% al inicio de la fase de planificación y evaluación de control interno.
- 35% al comienzo de la fase final de nuestro trabajo de campo.
- 25% a la entrega del borrador de nuestro informe de auditoría.

### *Informes y fechas de entrega*

La estructura y contenido de los informes de auditoría están establecidos en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente. En concreto, los modelos de informe se encuentran en la Parte 9 de la NIA para EMC. De acuerdo con el contenido de las normas citadas, el contenido de los informes se podrá ver modificado en el caso de que se produzcan situaciones y circunstancias que así lo requieran.

### *Calendario*

El calendario para la auditoría será acordado conjuntamente con ustedes, de manera que se conjuguen eficazmente sus necesidades, aspectos prioritarios, con nuestra disponibilidad. No obstante, y de manera indicativa, el calendario propuesto para la auditoría de los estados financieros del ejercicio 2021 es el siguiente:

- Planificación: dos semanas (semana del 2 y 9 de noviembre de 2021).
- Evaluación de controles internos: una semana (semana del 31 de enero de 2022).
- Pruebas de auditoría: tres semanas (semana del 7, 14 y 21 de febrero de 2022).
- Conclusión y elaboración de informes: dos semanas (07, 14 y 21 de marzo de 2022).

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades”.

En Sevilla a 18 de octubre de 2021  
Acuse de recibo y conforme, *SEGURA & CÍA. S.L.* por



---

Antonio Segura CEO de la entidad

*SEGURA & CÍA. S.L.*

Marta Carrillo Almajano

Marta Carrillo Auditores S.L.U.

**ANEXO II – BALANCE SITUACIÓN DE SEGURA & CÍA. S.L. (KUMAR & Co. en la Guía) DE LOS EJERCICIOS TERMINADOS 2021, 2020 Y 2019.**

**Appendix B**

**Kumar & Co.  
Balance Sheet—Prepared by Management  
(In Currency Units (€))**

	As at December 31		
	20X2	20X1	20X0
<b>ASSETS</b>			
<b>Current assets</b>			
Cash and cash equivalents	1,255 €	10,822 €	6,455 €
Trade and other receivables	67,750	65,110	34,100
Inventories	34,613	15,445	12,607
	<u>103,618</u>	<u>91,377</u>	<u>53,162</u>
Property, plant and equipment	54,430	22,468	20,216
	<u>158,048 €</u>	<u>113,845 €</u>	<u>73,378 €</u>
<b>EQUITY AND LIABILITIES</b>			
<b>Current liabilities</b>			
Trade and other payables	53,100 €	48,820 €	36,500 €
Current portion of interest- bearing loan	4,000	—	—
	<u>57,100</u>	<u>48,820</u>	<u>36,500</u>
<b>Non-current liabilities</b>			
Interest-bearing loan	31,000	—	—
<b>Capital and reserves</b>			
Issued capital	10,580	10,580	10,580
Accumulated profits	59,368	54,445	26,298
	<u>158,048 €</u>	<u>113,845 €</u>	<u>73,378 €</u>

*Fuente: IFAC, 2018, p. 15.*

**ANEXO III – CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DE SEGURA & CÍA. S.L.  
(KUMAR & Co. en la Guía) DE LOS EJERCICIOS TERMINADOS 2021, 2020  
Y 2019.**

**Appendix A**

**Kumar & Co.  
Income Statement—Prepared by Management  
(In Currency Units (€))**

	For the year ended December 31		
	20X2	20X1	20X0
Sales	231,540 €	263,430 €	212,818 €
Cost of goods sold	118,600	122,732	100,220
Gross profit	112,940	140,698	112,598
Distribution costs	13,002	19,450	12,890
Administrative expenses	71,532	91,318	68,101
Finance cost	6,480	0	0
Depreciation	11,541	6,871	5,020
	102,555	117,639	86,011
Profit before tax	10,385	23,059	26,587
Income taxes	5,765	6,420	8,988
Net income	4,620 €	16,639 €	17,599 €

*Fuente: IFAC, 2018, p. 14.*

## ANEXO IV – PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA CONFORME A LAS NIA ACTUALES.

Modelo elaborado por el REA – REGA Corporación de Auditores – Consejo General de economistas<sup>17</sup>

Denominación social:	<b>XXX, S.X.</b>
Actividad principal:	<i>(Descripción de la actividad principal y objeto social)</i>
Domicilio social:	
Ubicaciones en las que se realizará la auditoría: (Administración/Almacenes)	<i>(Ubicación de la información y del personal de la entidad que participará en la auditoría, almacenes (inventario), otras localizaciones de interés para la auditoría)</i>
Órgano de Administración (Tipo y miembros):	<i>Consejo de Administración/Administrador Único: Presidente: Consejeros/Vocales:</i>

### DATOS DEL ENCARGO:

Equipo del ENCARGO:	<i>Socio: Revisor de control de calidad (en su caso): Gerente: Jefe de equipo: Ayudantes: Expertos (en su caso): Otros (auditores de componentes en consolidados, especialistas en valoraciones: activos, instrumentos financieros, etc...):</i>
Alcance:	<i>(p. e.: Auditoría de las CCAA individuales y/o consolidadas).</i>
Ejercicio auditado:	<i>(p.e.:31 de diciembre de 20XX)</i>
Usuarios potenciales de las cuentas anuales:	<i>1.-Consejo de Administración / Accionistas. 2.-Entidades financieras. 3.-Administraciones Públicas. 4.-Otros (indicar aquí otros usuarios potenciales de las CCAA)</i>
Calendario del trabajo:	<i>Fase preliminar, si resulta aplicable, y fase final (p. e.: del día X al día X del mes XX de 20XX+1)</i>
Fechas críticas de ejecución del encargo:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Recuento físico de existencias en los almacenes y en depósito, si es el caso: el 31 de diciembre de 20XX</i></li> <li>• <i>Solicitud de confirmación de información externa de terceros: clientes, proveedores, bancos, aseguradoras, asesores legales y fiscales: el X de XX de 20XX+1</i></li> </ul>

<sup>17</sup> Véase en

<https://www.economistas.es/Contenido/REA/GuiasOrientativas/EstrategiaglobaldeauditoriayPlandeAuditori a310315.pdf>

Fechas críticas de ejecución del encargo (cont.):	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Formulación de las Cuentas Anuales: Órgano de administración (límite tres meses después del cierre del ejercicio económico: el 31 de marzo de 20XX+1)</i></li> <li>• <i>Comunicación de conclusiones a la dirección de la entidad y/o al Órgano de Administración (el X de abril de 20XX+1). Entrega de la Carta de recomendaciones del Sistema de Control Interno de la entidad.</i></li> <li>• <i>Entrega de informe de auditoría de las CCAA (mínimo un mes desde la fecha de entrega de las cuentas anuales formuladas (el X de abril de 20XX+1), y máximo, la fecha en la que deba estar disponible dicha información en la fecha de convocatoria de la Junta General de Accionistas, en función de la naturaleza mercantil de la entidad auditada)</i></li> </ul>
Informes ( <i>Reporting</i> ) al grupo	<i>(Indicar toda la información necesaria, si resulta aplicable dentro del alcance de la auditoría).</i>

#### DATOS DE CONTACTO

Personal de contacto y cargo que ocupa (modificarlo en función del organigrama en concreto que tenga la entidad auditada):	<i>Director General:</i> <i>Director Comercial:</i> <i>Director de Producción:</i> <i>Director Financiero/Administración:</i> <i>Director de RRHH:</i> <i>Etc...</i>
Mail:	
Teléfono:	
Fax:	

<i>Planificación realizada por el personal clave del equipo (NIA-ES 300 #5):</i>	<i>Estrategia Global y Plan de Auditoría</i>	<i>Cambios en la Estrategia Global y Plan de Auditoría</i>
Socio Responsable del encargo:	Firma y fecha aprobación:	Firma y fecha aprobación
Gerente responsable del encargo:	Firma y fecha elaboración	Firma y fecha elaboración
Jefe de equipo del encargo:	Firma y fecha elaboración	Firma y fecha elaboración
<i>Incluir aquí otro personal que sea considerado clave en la planificación de la auditoría; p. e.: <b>Revisor de Control de Calidad del Encargo</b> (si la entidad auditada es una EIP, y otros casos decididos por el auditor)</i>	<i>Firma y fecha revisión:</i>	<i>Firma y fecha revisión</i>

<b>A nivel de estados financieros</b>		
<i>Descripción del riesgo:</i>	<i>Respuesta Globales (NIA-ES 330 A1 )<sup>1</sup></i>	
<b>A nivel de transacciones, saldos e información a revelar</b>		
<i>Descripción del riesgo</i>	<i>Efecto en transacciones, saldos e información a revelar</i>	<i>Respuesta (combinada-sustantiva)<sup>2</sup></i>

Hemos documentado/actualizado el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno (ver documentos/cuestionarios números: **1.** "Conocimiento de la entidad auditada y su entorno" y **2.** "Entendimiento del control interno de la entidad" respectivamente).

A raíz de dichos análisis, **hemos/no hemos identificado XX... riesgos de incorrección material** en los estados financieros y/o en las afirmaciones. Una vez evaluados (ver documentación/cuestionario número: **3.**-"Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material"), concluimos que XX... de ellos requieren respuesta específica de auditoría, resumimos en un cuadro a continuación las conclusiones a las que hemos llegado:

**Nota:** La CIREF que se recogerá en este documento será la **CIREF preliminar**, que se refiere a la calculada con unos estados financieros que no son los definitivos, y que pueden ser de una fase interina, o los balances previos del cierre del ejercicio. En cambio cuando se habla de CIREF Final, se refiere a la calculada sobre los estados financieros definitivos.

**a) CIREF:**

	<b>Importes en Euros</b>			<b>CIREF</b>
	<b>Parámetro base</b>	<b>Importe</b>	<b>%</b>	
<b>CIREF EJERCICIO ANTERIOR:</b>				
<b>CIREF PRELIMINAR:</b>				

**b) CIRET:**

	<b>CIREF</b>	<b>%</b>	<b>CIRET</b>
<b>CIRET EJERCICIO ANTERIOR:</b>	0,00		
<b>CIRET PRELIMINAR:</b>			

**Nota:** La determinación de la CIRET implica la aplicación del **juicio profesional**. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual. NIA-ES 320.A12.

**c) Cifra de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos o información a revelar (CIREF TSI /CIRET TSI) (Incluir aquí las cifras si se hubieran considerado necesarias)**

d) **IICI:**

			PRELIMINAR	FINAL
<b>CIREF</b>				
	% Recomendado	5%		
	% empleado	5%		
<b>IMPORTE INCORRECCIONES CLARAMENTE INSIGNIFICANTES – IICI</b>				

En este apartado debemos definir la naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos para valoración del riesgo, en relación a los siguientes temas/asuntos:

1. **Mantener reuniones con la Dirección y el resto del personal de la entidad relevante para la auditoría, (NIA-ES 300 A6) a efectos de identificar transacciones inusuales y hechos significativos del periodo auditado (indagación, observación e inspección- ver documentación en Ref.: XX)**
2. **Realizar una revisión analítica preliminar(NIA-ES 300 A7-A9): análisis comparativo del ejercicio anterior (procedimientos analíticos), con los estados financieros intermedios a XX/XX/XXX a efectos de(ver detalle en Ref.: XX):**
  - Identificación y justificación de variaciones significativas.
  - Calculo de ratios significativos e interpretación de los mismos.
  - Comparación con cifras del sector de la entidad, si están disponibles.
3. **Indicar ejercicios anteriores auditados/examinados (otros trabajos realizados para la entidad) e informes emitidos (de auditoría, de recomendaciones, fiscales u otros) (NIA-ES 300 A12-A13).**
4. **Resumen de las discusiones entre el equipo encargado de la realización de la auditoría, indicando los resultados y decisiones significativas adoptadas (Requerimiento de documentación según NIA-ES 315 #10<sup>3</sup>)**
5. **Valoración de la necesidad de la participación de expertos.**

# ANEXO V – PRUEBA DE CONTROL WALKTHROUGH DE INGRESOS.

KUMAR & Co.  
Walkthrough control interno de ingresos  
Audit a 31/12/2021

WT XX  
MCA 02/2022 MARTA CARRILLO AUDITORES

**Objetivo:** Evaluar el control interno de la empresa en el proceso de ventas obteniendo evidencia suficiente y adecuada de la documentación soporte. Asimismo, se evalúa la correcta contabilización.

**Trabajo realizado:** Selección aleatoria de diferentes tipos de transacciones de ventas a partir de las entrevistas con la dirección de la empresa en la fase de control interno.

### CONTROLES

1. Pedido de venta y comprobación del número secuencial del pedido.
2. Registro del pedido (fecha, cantidad e importe).
3. Factura de venta y comprobación de los datos con el pedido de venta.
4. Adecuación del concepto de la factura.
5. Comprobación del devengo del ingreso.
6. Registro de la factura en contabilidad.
7. Comprobar el cobro de la factura con el movimiento bancario.

Fecha	Subcuenta	Concepto	Nº documento	Importe	Control 1	Control 2	Control 3	Control 4	Control 5	Control 6	Control 7	Observaciones
18/3/21	7000003	Mueble rústico DECO	638492	600,00	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	

- ✓ Comprobado y conforme
- ⊗ No conforme
- N/A No aplica

Conclusión **Satisfactoria**

