



FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS

GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD

**Planificación de Auditoría de Cuentas Anuales de Sánchez
Romero Carvajal Jabugo, S.A.**

Trabajo Fin de Grado presentado por Rafael Pérez de Arenaza Fernández, siendo el tutor del mismo el profesor Manuel Orta Pérez.

Vº. Bº. Manuel Orta Pérez:

Rafael Pérez de Arenaza Fernández:

D.

D.

Sevilla. Mayo de 2016



**GRADO EN FINANZAS Y CONTABILIDAD
FACULTAD DE TURISMO Y FINANZAS**

**TRABAJO FIN DE GRADO
CURSO ACADÉMICO [2015-2016]**

TÍTULO:

PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES DE SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL JABUGO S.A.

AUTOR:

RAFAEL PÉREZ DE ARENAZA FERNÁNDEZ

TUTOR:

DR. D. MANUEL ORTA PÉREZ

DEPARTAMENTO:

DEPARTAMENTO CONTABILIDAD Y ECONOMÍA FINANCIERA

ÁREA DE CONOCIMIENTO:

ECONOMÍA FINANCIERA

RESUMEN:

La planificación de una auditoría es, según algunos autores, la fase más importante del trabajo a realizar por el auditor y su equipo. Se trata de crear un plan estratégico, donde además se estudiarán aspectos de la empresa que nos permita determinar el riesgo de auditoría al que nos enfrentamos, y que mediante la determinación de la importancia relativa nos ayudará a establecer la extensión y el alcance de las pruebas de auditoría a llevar a cabo.

Una adecuada planificación de auditoría nos facilita la identificación de los aspectos contables y de auditoría más importantes que afectan a la empresa así como de los problemas que pueden surgir a lo largo del trabajo, y nos ayudará a determinar las principales áreas de auditoría, a las cuales, en función del riesgo de auditoría y la importancia relativa de cada una de ellas, se le asignarán una serie de procedimientos o pruebas, así como un personal con la suficiente experiencia y conocimiento.

El objetivo es mostrar como la planificación de la auditoría, desde el enfoque del riesgo, es una fase fundamental, necesaria, y que facilita que posteriormente se realice un trabajo diligente, riguroso y ajustado a la normativa.

PALABRAS CLAVE: Planificación, importancia relativa, control interno, riesgo y procedimientos.

ÍNDICE

1. ASPECTOS Y DATOS INTRODUCTORIOS	1
1.1. INTRODUCCIÓN.....	1
1.2. DATOS GENERALES	2
1.3. ESTADOS FINANCIEROS DE PARTIDA	3
1.4. ÁREAS DE AUDITORÍA	9
2. CUESTIONARIOS PREVIOS	11
2.1. PROGRAMA DE AUDITORÍA DE PLANIFICACIÓN	11
2.1.1. Independencia	12
2.2. ACEPTACIÓN DEL TRABAJO Y NOMBRAMIENTO	14
2.2.1. Información para la aceptación del trabajo	14
2.2.2. Carta de encargo o contrato de auditoría	15
2.2.3. Plan de colaboración	17
3. PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA	19
3.1. ANÁLISIS GENERAL DE LA ENTIDAD Y DE SU ENTORNO	19
3.1.1. Sector, normativa y otros factores externos, incluyendo marcos reguladores específicos	19
3.1.1.1. Sector	19
3.1.1.2. Normativa	20
3.1.2. Naturaleza de la entidad. Características generales	20
3.1.3. Normas de registro y valoración de las partidas más relevantes	22
3.2. ANÁLISIS FINANCIERO DE LA EMPRESA: RATIOS Y ANÁLISIS	23
3.2.1. Análisis estructural: Análisis vertical y horizontal	24
3.2.2. Análisis de ratios	27
3.3. REVISIÓN Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	28
3.3.1. Ambiente de control	29
3.3.2. Revisión y evaluación de las principales áreas de auditoría	31
3.3.2.1. Cuestionario de control interno área de existencias	31
3.3.2.2. Cuestionario de control interno área de tesorería	32
3.3.2.3. Cuestionario de control interno área de inmovilizado	33
3.3.2.4. Cuestionario de control interno áreas de ventas cuentas a cobrar	34
3.3.2.5. Cuestionario de control interno áreas de compras y cuentas a pagar	35
3.4. DETERMINACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA	36
3.5. IDENTIFICACIÓN DE LOS RIESGOS DE AUDITORÍA	41
3.6. DESCRIPCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA A APLICAR	42
3.6.1. Introducción	42
3.6.2. Procedimientos a aplicar en el área de existencias	43

3.6.3. Procedimientos a aplicar en el área de ventas y cuentas a cobrar	45
3.6.4. Procedimientos a aplicar en el área de tesorería	47
4.CONCLUSIONES.....	51
BIBLIOGRAFÍA.....	53

CAPÍTULO 1

ASPECTOS Y DATOS INTRODUCTORIOS

1.1. INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo, se realiza una simulación de lo que sería una planificación del trabajo de una auditoría obligatoria para una empresa de carácter mercantil, de manera que desarrollaremos a lo largo de éste los aspectos fundamentales que debe contener toda planificación de auditoría.

El principal objetivo de la planificación es permitir al auditor definir la naturaleza, el alcance y el momento de ejecución del trabajo a realizar, para concluir con la elaboración de un programa de auditoría escrito, donde se indica de forma más detallada cada una de las pruebas de auditoría necesarias para alcanzar los objetivos de auditoría. Este último documento, el programa de auditoría escrito, no forma parte del presente trabajo, ya que supone un nivel de concreción que excedería los límites establecidos para un TFG. Sin embargo, dicho documento es sustituido por la descripción de una serie de procedimientos generales a realizar para cada una de las áreas que se han considerado relevantes, que también es utilizado en la realidad de la auditoría como fase previa al plan global de auditoría, donde cada procedimiento general es detallado en muchas operaciones concretas.

En cuanto a la metodología seguida para enfocar la planificación de auditoría, me he basado en la expuesta en el manual *"Fundamentos teóricos de auditoría financiera"* Orta. M, Sánchez-Mejías. I et al. Esto supone, que dicha planificación se ha realizado siguiendo el enfoque o modelo del riesgo, cuyas fases siguen el orden estricto del desarrollo de este trabajo, y que se especifican más adelante.

La empresa elegida para la planificación es Sánchez Romero Carvajal Jabugo, sociedad anónima dedicada a la elaboración y producción de productos cárnicos ibéricos, con sede social en la localidad de Jabugo, participada al 100% por Osborne. Se trata de una auditoría recurrente, es decir, la empresa ha sido auditada en el año anterior, de manera que no es primera auditoría, sin que esto implique que no haya que realizarse una serie de procedimientos previos al comienzo del trabajo del presente ejercicio. Estas actividades previas, realizadas por el auditor cada vez que se comienza a auditar un nuevo ejercicio, también forman parte del presente trabajo, ya que en la actualidad se entiende que es una fase más de la planificación, como establece la norma técnica (2.3.12)

Las razones de la elección de la empresa Sánchez Romero Carvajal Jabugo son varias;

- Por una parte se trata de una empresa cuyas cuentas anuales son auditadas de manera individual ya que cumplen con los requisitos legales de cuantías de activo, importe neto de la cifra de negocios y número medio de trabajadores, lo que facilita el trabajo del auditor en su planificación al no ser primera auditoría.
- Se trata de una empresa cuyo actividad y nivel de activos es lo suficientemente amplio como para desarrollar una planificación de auditoría de acuerdo con el Trabajo de Fin de Grado.
- La oferta de la empresa está muy concentrada, además, el número de proveedores y clientes distintos con los que opera la empresa es reducido, lo que redundará en una mayor facilidad al realizar el trabajo de auditoría.

El trabajo se estructura en 4 partes principales, las cuales intentan aproximarse al modelo o enfoque del riesgo, el más utilizado en la actualidad;

1. En el primer capítulo se tratan los aspectos relativos a los datos generales de la entidad, estados financieros de partida que nos permitirá un primer conocimiento de la misma y determinaremos las áreas de auditoría siguiendo la división más usual en la práctica auditora y haciendo algunos cambios para adaptarlo a nuestro caso.
2. Las cuestiones previas que el auditor debe considerar al aceptar un trabajo de auditoría o al continuar un ejercicio más con el mismo, se tratan en el segundo capítulo, donde hablaremos de la independencia del auditor, responsabilidades asumidas etc.
3. En este tercer capítulo, y en el cuarto, se desarrolla la temática central del trabajo, "*el plan global de auditoría*" donde se realizará un análisis previo de la entidad, desde un punto de vista general, del sector, normativo y financiero, con el objetivo de identificar posibles riesgos inherentes que afecten a las diferentes áreas de la sociedad. Realizaré una evaluación del sistema de control interno, posteriormente determinaré la importancia relativa y enumeraré a modo de resumen los riesgos identificados, ya sean inherentes o de control. Este tercer capítulo finalizará con la descripción de la naturaleza, el momento y la amplitud en que deben de aplicarse los procedimientos, que en base a las características de riesgo de la empresa, creamos que constituyen la respuesta más eficaz al riesgo de que se produzca un error en los estados financieros.
4. El último será un capítulo a modo de conclusión. En éste se expondrán las principales conclusiones obtenidas como consecuencia de la realización del trabajo y que por tanto, se abordará desde un punto de vista más personal y subjetivo.

Por su parte, los objetivos principales buscados al realizar el trabajo son los siguientes;

- Conocer con mayor grado de profundidad el desarrollo práctico de una planificación de auditoría.
- Comprender y aplicar las cuestiones teóricas tales como importancia relativa, evidencia de auditoría, etc. a un caso real
- Seleccionar los procedimientos de auditoría más oportunos en cada caso y documentar el trabajo del auditor.
- Evaluar una empresa desde el punto de vista del riesgo de auditoría e importancia relativa, conceptos inherentes al trabajo del auditor.
- Familiarizarnos e interpretar la normativa vigente en materia de auditoría y usarla como referencia a lo largo del proceso de planificación.

1.2. DATOS GENERALES

La primera tarea a realizar será la elaboración de una ficha general con los datos básicos de la empresa a auditar, la cual deberá tener una referencia en los papeles de trabajo específica.

Estos datos generales nos permiten un primer acercamiento a la empresa a auditar, ya que deberán de contener información relativa a la actividad principal de la misma, domicilio social, número de trabajadores, fechas de cierre y apertura de ejercicios etc.

Podrá ser requerida directamente a la empresa o consultada en las cuentas anuales de la empresa en ejercicios anteriores, comprobando que no se hayan producido cambios que las modifiquen, y adaptándolas si fuera preciso.

Dado que la empresa ya ha sido auditada en periodos anteriores por nosotros, este documento forma parte de los papeles de trabajo, el cual estará guardado en el *archivo permanente de papeles de trabajo* del auditor al ser información relacionada con asuntos de interés continuo.

La información contenida en la documentación de estos archivos es susceptible de variación en periodos futuros, por lo que es tarea del auditor verificar que dicha información se corresponde con la realidad actual de la empresa.

Como se observará seguidamente, la empresa cierra sus ejercicios el 31 de enero, lo que implica que cuando nos refiramos al ejercicio 2014 tenemos que tener presente que el cierre contable del mismo se produjo en enero del 2015.

DATOS GENERALES DE IDENTIFICACIÓN						
IDENTIFICACIÓN DE LA EMPRESA						
NIF: A441030446			Forma jurídica: Sociedad Anónima			
Denominación social: SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL JABUGO, S.A.						
Domicilio social: C/ FERNAN CABALLERO 3				Provincia: CÁDIZ		
Código postal: 11500			Teléfono: 956869000			
Dirección de e-mail de contacto de la empresa: antonio.abad@osborne.es						
Sociedad dominante directa: GRUPO OSBORNE, S.A.						
Sociedad dominante última del grupo: OSBORNE Y COMPAÑÍA, S.A.						
ACTIVIDAD						
Actividad principal: Elaboración de productos cárnicos y de volatería						
Código CNAE: 1013						
PERSONAL ASALARIADO						
a) Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, por tipo de contrato.						
	2014	2013				
FIJO	234	246				
NO FIJO	0	0				
b) Personal asalariado al término del ejercicio, por tipo de contrato y por sexo:						
	2014		2013			
	Hombres	Mujeres	Hombres	Mujeres		
FIJO	111	299	293	128		
NO FIJO	0	0	0	0		
PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS						
	Ejercicio 2014			Ejercicio 2013		
	AÑO	MES	DÍA	AÑO	MES	DÍA
Fecha de inicio a la que van referidas las cuentas	2014	2	1	2013	2	1
Fecha de cierre a la que van referidas las cuentas	2015	1	31	2014	1	31

Figura 1.1. Datos generales de la empresa

Fuente: Elaboración propia

1.3. ESTADOS FINANCIEROS DE PARTIDA A6

Es el punto de referencia del trabajo, ya que son los documentos que expresan oficialmente la situación de la empresa sobre los que debemos de dar una opinión profesional.

Por tanto, para poder comenzar el trabajo de auditoría es necesario que tengamos acceso a las cuentas anuales de la empresa. Se solicitará al director administrativo o gerente que sean entregadas al equipo encargado de la auditoría.

Una vez realizados los procedimientos de auditoría pueden surgir ajustes o reclasificaciones sobre las cuentas anuales inicialmente entregadas.

El objetivo en este apartado es comprobar que la suma de los saldos finales de cada una de las cuentas anuales es correcta, que la empresa cumple con su obligación de depósito, y que se formulan las cuentas de conformidad con el marco de información financiera aplicable, que en este caso es el Plan General de Contabilidad.

SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL JABUGO S.A		
2014		
BALANCE		
ACTIVO	31/01/2015	31/01/2014
A) ACTIVO NO CORRIENTE	29.633.000,00	25.562.000,00
I. Inmovilizado intangible.	240.000,00	82.000,00
1. Desarrollo.	197.000,00	82.000,00
5. Aplicaciones Informáticas.	43.000,00	-
II. Inmovilizado material.	28.884.000,00	25.218.000,00
1. Terrenos y construcciones.	20.329.000,00	16.756.000,00
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material.	8.555.000,00	8.462.000,00
V. Inversiones financieras a largo plazo.	22.000,00	15.000,00
1. Instrumentos de patrimonio.	9.000,00	9.000,00
5. Otros activos financieros.	13.000,00	6.000,00
VI. Activos por impuesto diferido.	487.000,00	247.000,00
B) ACTIVO CORRIENTE	13.447.000,00	19.855.000,00
II. Existencias.	5.782.000,00	4.132.000,00
2. Materias primas y otros aprovisionamientos.	5.782.000,00	4.132.000,00
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	1.493.000,00	1.097.000,00
1. Clientes por ventas y prestación de servicios.	1.296.000,00	880.000,00
<i>b) Clientes por ventas y prestación de servicios a corto plazo</i>	1.296.000,00	880.000,00
2. Clientes empresas del grupo y asociadas.	32.000,00	
3. Deudores varios.	162.000,00	215.000,00
4. Personal.	3.000,00	2.000,00
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	6.164.000,00	14.626.000,00
5. Otros activos financieros.	6.164.000,00	14.626.000,00
VI. Periodificaciones a corto plazo.	6.000,00	
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	2.000,00	
1. Tesorería.	2.000,00	
TOTAL ACTIVO (A+B)	43.080.000,00	45.417.000,00
PATRIMONIO NETO Y PASIVO	31/01/2015	31/01/2014
A) PATRIMONIO NETO	21.733.000,00	23.624.000,00
A-1) Fondos propios.	20.443.000,00	22.008.000,00
I. Capital.	15.423.000,00	15.423.000,00
1. Capital escriturado.	15.423.000,00	15.423.000,00
III. Reservas.	3.979.000,00	3.979.000,00
1. Legal y estatutarias.	3.125.000,00	3.125.000,00
2. Otras reservas.	854.000,00	854.000,00

VII. Resultado del ejercicio.	1.041.000,00	2.606.000,00
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	1.290.000,00	1.616.000,00
B) PASIVO NO CORRIENTE	743.000,00	832.000,00
I. Provisiones a largo plazo.	41.000,00	-
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.	41.000,00	-
II. Deudas a largo plazo.	249.000,00	139.000,00
5. Otros pasivos financieros.	249.000,00	139.000,00
IV. Pasivos por impuestos diferidos.	453.000,00	693.000,00
C) PASIVO CORRIENTE	20.604.000,00	20.961.000,00
III. Deudas a corto plazo.	1.872.000,00	3.159.000,00
5. Otros pasivos financieros.	1.872.000,00	3.159.000,00
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	746.000,00	1.093.000,00
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	17.986.000,00	16.709.000,00
1. Proveedores.	17.256.000,00	16.090.000,00
b) Proveedores a corto plazo.	17.256.000,00	16.090.000,00
2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas.	42.000,00	-
3. Acreedores varios.	89.000,00	124.000,00
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago).	270.000,00	189.000,00
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.	329.000,00	306.000,00
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	43.080.000,00	45.417.000,00

Tabla 1.1. Balance de Situación a 31/01/2015

Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL JABUGO S.A		
2014		
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
A) OPERACIONES CONTINUADAS	31/01/2015	31/01/2014
1. Importe neto de la cifra de negocios.	47.540.000,00	43.372.000,00
a) Ventas.	35.462.000,00	31.414.000,00
b) Prestación de servicios.	12.078.000,00	11.958.000,00
4. Aprovisionamientos.	(34.271.000,00)	(30.156.000,00)
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	(34.271.000,00)	(30.156.000,00)
5. Otros ingresos de explotación.	780.000,00	736.000,00
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.	779.000,00	720.000,00
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.	1.000,00	16.000,00
6. Gastos de personal.	(6.565.000,00)	(6.691.000,00)
a) Sueldos, salarios y asimilados.	(4.833.000,00)	(4.981.000,00)
b) Cargas sociales.	(1.672.000,00)	(1.710.000,00)
c) Provisiones	(60.000,00)	-
7. Otros gastos de explotación.	(3.580.000,00)	(3.488.000,00)
a) Servicios exteriores.	(3.338.000,00)	(3.254.000,00)
b) Tributos.	(242.000,00)	(234.000,00)
8. Amortización del inmovilizado.	(2.926.000,00)	(2.701.000,00)
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	564.000,00	553.000,00

11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.	-	(30.000,00)
b) Resultado por enajenaciones y otras.	-	(30.000,00)
13. Otros resultados.	(2.000,00)	1.419.000,00
A.1) RESULTADO EXPLOTACIÓN	1.540.000,00	3.014.000,00
14. Ingresos financieros.	170.000,00	512.000,00
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.	170.000,00	512.000,00
b.1) De empresas del grupo y asociadas	145.000,00	211.000,00
b.2) De terceros	25.000,00	301.000,00
15. Gastos financieros.	(154.000,00)	(109.000,00)
a) Por deudas con empresas del grupo.	(149.000,00)	(109.000,00)
b) Por deudas con terceros.	(5.000,00)	-
A.2) RESULTADO FINANCIERO	16.000,00	403.000,00
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.556.000,00	3.417.000,00
20. Impuestos sobre beneficios.	(515.000,00)	(811.000,00)
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS	1.041.000,00	2.606.000,00
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	1.041.000,00	2.606.000,00

Tabla 1.2. Cuenta de Pérdidas y Ganancias a 31/01/2015
Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	CAPITAL		PRIMA DE EMISIÓN	RESERVAS	(ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN PATRIMONIO PROPIAS)	RESULTADO EJERCICIOS ANTERIORES
	ESCRITURADO	(NO EXIGIDO)				
	1	2				
A) SALDO FINAL DEL EJERCICIO 2012	15423000			3979000		
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio 2012 y anteriores.						
II. Ajustes por errores del ejercicio 2012 y anteriores.						
B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 2013	15423000			3979000		
I. Total ingresos y gastos reconocidos.						
II. Operaciones con socios y propietarios.						
1. Aumentos de capital.						
2. (-) Reducciones de capital.						
3. Conversión de pasivo financieros en patrimonio neto.						
4. (-) Distribución de dividendos.						
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas).						
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios						
7. Operaciones con otros socios propietarios.						
III. Otras variaciones del patrimonio neto						
1. Movimientos de la Reserva de Revalorización						
2. Otras variaciones						
C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 2013	15423000			3979000		
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio 2013 y anteriores.						
II. Ajustes por errores del ejercicio 2013 y anteriores.						
D) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 2014	15423000			3979000		
I. Total ingresos y gastos reconocidos.						
II. Operaciones con socios y propietarios.						
1. Aumentos de capital.						
2. (-) Reducciones de capital.						
3. Conversión de pasivo financieros en patrimonio neto.						
4. (-) Distribución de dividendos.						
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas).						
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios						
7. Operaciones con otros socios propietarios.						
III. Otras variaciones del patrimonio neto						
1. Movimientos de la Reserva de Revalorización						
2. Otras variaciones						
E) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 2014	15423000			3979000		

SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL SA. 2014							
ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	OTRAS APORTACIONES DE SOCIO	RESULTADO DEL EJERCICIO	(DIVIDENDO A CUENTA)	OTROS INSTRUMENTOS DE P.NETO	AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR	SUB, DON, Y LEGADOS RECIBIDOS	TOTAL
	7	8	9	10	11	12	13
A) SALDO FINAL DEL EJERCICIO 2012		1329000				1890000	22621000
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio 2012 y anteriores.							
II. Ajustes por errores del ejercicio 2012 y anteriores.							
B) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 2013		1329000				1890000	22621000
I. Total ingresos y gastos reconocidos.		2606000				-274000	2332000
II. Operaciones con socios y propietarios.		-1329000					-1329000
1. Aumentos de capital.							
2. (-) Reducciones de capital.							
3. Conversión de pasivo financieros en patrimonio neto.							
4. (-) Distribución de dividendos.		-1329000					-1329000
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas).							
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios							
7. Operaciones con otros socios propietarios.							
III. Otras variaciones del patrimonio neto							
1. Movimientos de la Reserva de Revalorización							
2. Otras variaciones							
C) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 2013		2606000				1616000	23624000
I. Ajustes por cambios de criterio del ejercicio 2013 y anteriores.							
II. Ajustes por errores del ejercicio 2013 y anteriores.							
D) SALDO AJUSTADO, INICIO DEL EJERCICIO 2014		2606000				1616000	23624000
I. Total ingresos y gastos reconocidos.		1041000				-326000	715000
II. Operaciones con socios y propietarios.		-2606000					-2606000
1. Aumentos de capital.							
2. (-) Reducciones de capital.							
3. Conversión de pasivo financieros en patrimonio neto.							
4. (-) Distribución de dividendos.		-2606000					-2606000
5. Operaciones con acciones o participaciones propias (netas).							
6. Incremento (reducción) de patrimonio neto resultante de una combinación de negocios							
7. Operaciones con otros socios propietarios.							
III. Otras variaciones del patrimonio neto							
1. Movimientos de la Reserva de Revalorización							
2. Otras variaciones							
E) SALDO, FINAL DEL EJERCICIO 2014		1041000				129000	21733000

Tabla 1.3. Estado total de cambios en el patrimonio neto
Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL SA. 2104 ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS		
	31/01/2015	31/01/2014
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias.	1.041.000,00	2.606.000,00
<i>INGRESOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO</i>		
I. Por valoración de instrumentos financieros.	-	-
1. Activos financieros disponibles para la venta.	-	-
2. Otros ingresos/gastos.	-	-
II. Por coberturas de flujos de efectivo,	-	-
III. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	1.000,00	177.000,00
IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.	-	-

V. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta.	-	-
VI. Diferencias de conversión.	-	-
VII. Efecto impositivo.	69.000,00	(53.000,00)
B) Total de ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto.	70.000,00	124.000,00
TRANSFERENCIA A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS		
VIII. Por valoración de instrumentos financieros.	-	-
1. Activos financieros disponibles para la venta.	-	-
2. Otros ingresos/gastos.	-	-
IX. Por coberturas de flujos de efectivo.	-	-
X. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	(565.000,00)	(569.000,00)
XI. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta.	-	-
XII. Diferencias de conversión.	-	-
XIII. Efecto impositivo.	170.000,00	171.000,00
C) Total transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias.	(396.000,00)	(398.000,00)
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)	715.000,00	2.332.000,00

Tabla 1.4. Estado Total de Cambios en el Patrimonio Neto a 31/01/2015

Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL SA.		
2014		
ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO		
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	Ejercicio 2014	Ejercicio 2013
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos.	1.556.000,00	3.417.000,00
2. Ajustes de resultado.	2.405.000,00	1.759.000,00
a) Amortización del inmovilizado (+)	2.926.000,00	2.701.000,00
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-)		
c) Variación de provisiones (+/-)	60.000,00	
d) Imputación de subvenciones (-)	- 565.000,00	- 569.000,00
e) Resultado por bajas y enajenaciones de inmovilizado (+/-)		30.000,00
f) Resultado por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-)		
g) Ingresos financieros (-)	- 170.000,00	- 512.000,00
h) Gastos financieros (+)	154.000,00	109.000,00
i) Diferencias de cambio (+/-)		
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-)		
k) Otros ingresos y gastos (-/+)		
3. Cambios en el capital corriente.	- 782.000,00	2.152.000,00
a) Existencias (+/-)	- 1.650.000,00	- 686.000,00
b) Deudores y otras cuentas para cobrar (+/-)	- 396.000,00	- 263.000,00
c) Otros activos corrientes (+/-)	- 6.000,00	
d) Acreedores y otras cuentas para pagar (+/-)	1.270.000,00	3.101.000,00
e) Otros pasivos corrientes (+/-)		
f) Otros activos y pasivos no corrientes		
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	- 1.125.000,00	- 196.000,00
a) Pagos de intereses (-)	- 149.000,00	- 109.000,00
b) Cobros de dividendos (+)		
c) Cobros de intereses (+)	145.000,00	512.000,00
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-)	- 1.102.000,00	- 599.000,00
e) Otros pagos (cobros) (+/-)	- 19.000,00	
5. Flujo de efectivo de las actividades de explotación.	2.054.000,00	7.132.000,00
B. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN.		
6. Pagos por inversiones (-)	- 4.932.000,00	- 3.996.000,00

a) Empresas del grupo y asociadas		- 2.104.000,00
b) Inmovilizado intangible	- 189.000,00	- 87.000,00
c) Inmovilizado material	- 4.736.000,00	- 1.805.000,00
d) Inversiones inmobiliarias		
e) Otros activos financieros	- 7.000,00	
f) Activos no corrientes mantenidos para la venta		
g) Unidades de negocio		
h) Otros activos		
7. Cobros por desinversiones (+)	8.501.000,00	14.000,00
a) Empresas del grupo y asociadas	8.487.000,00	
b) Inmovilizado intangible		
c) Inmovilizado material	14.000,00	14.000,00
d) Inversiones inmobiliarias		
e) Otros activos financieros		
f) Activos no corrientes mantenidos para la venta		
g) Unidades de negocio		
h) Otros activos		
8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión	3.569.000,00	- 3.982.000,00
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN		
9. Cobros y pagos por instrumentos de patrimonio	1.000,00	177.000,00
a) Emisión de instrumentos de patrimonio (+)		
b) Amortización de instrumentos de patrimonio (-)		
c) Adquisición de instrumentos de patrimonio propio (-)		
d) Enajenación de instrumentos de patrimonio propio (+)		
e) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+)	1.000,00	177.000,00
10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero	- 3.016.000,00	- 2.000.000,00
a) Emisión de ...	161.000,00	69.000,00
1. Obligaciones y otros valores negociables (+)		
2. Deudas con entidades de crédito (+)		
3. Deudas con empresas del grupo y asociadas (+)		
4. Deudas con características especiales (+)		
5. Otras deudas (+)	161.000,00	69.000,00
b) Devolución y amortización de...	- 3.177.000,00	- 2.069.000,00
1. Obligaciones y otros valores negociables (-)		
2. Deudas con entidades de crédito (-)		
3. Deudas con empresas del grupo y asociadas (-)		
4. Deudas con características especiales (-)		
5. Otras deudas (-)	- 3.177.000,00	- 2.069.000,00
11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio	- 2.606.000,00	- 1.329.000,00
a) Dividendos (-)	- 2.606.000,00	- 1.329.000,00
b) Remuneración de otros instrumentos de patrimonio (-)		
12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación	- 5.621.000,00	- 3.152.000,00
D) EFECTOS DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO		
E) AUMENTO/ DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES	2.000,00	2.000,00
Efectivo o equivalente al comienzo del ejercicio		
Efectivo o equivalente al final del ejercicio	2.000,00	

Tabla 1.5. Estado de Flujos de Efectivo a 31/01/2015

Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

Se comprueba que las cuentas anuales han sido elaboradas según el formato establecido por el Plan General de Contabilidad, aplicable a la entidad. Los saldos finales coinciden con el sumatorio de las cuentas intermedias. La empresa cumple con la obligación registral de depósito en el Registro Mercantil.

1.4. ÁREAS DE AUDITORÍA

ÁREAS Y REFERENCIAS			
ACTIVO	REF.	PASIVO Y PATRIMONIO NETO	REF.
Inmovilizado intangible	I.I	Cuentas a pagar	C.P
Inmovilizado material	I.M	Pasivos vinculados	P.V
Existencias	EX	Otros pasivos	O.P
Cuentas a cobrar	CC	Patrimonio neto	PN
Tesorería	T	Pérdidas y ganancias	PG
Activos vinculados	A.V		
Otros activos	O.A		

Tabla 1.6. Áreas y referencias

Fuente: Elaboración propia

CUADRE DE CÉDULAS SUMARIAS			
REF	DESCRIPCIÓN	SALDO ACTIVO	SALDO PASIVO
I.I	Inmovilizado intangible	240.000,00	
I.M	Inmovilizado material	28.884.000,00	
EX	Existencias	5.782.000,00	
CC	Cuentas a cobrar	1.461.000,00	
T	Tesorería	2.000,00	
A.V	Activos vinculados	6.196.000,00	
O.A	Otros activos	515.000,00	
C.P	Cuentas a pagar		17.944.000,00
HP	Pasivos vinculados		788.000,00
O.P	Otros pasivos		2.615.000,00
PN	Patrimonio neto		20.692.000,00
PG	Pérdidas y ganancias		1.041.000,00
	TOTAL	43.080.000,00	43.080.000,00

Tabla 1.7. Cuadre de cédulas sumarias

Fuente: Elaboración propia

ÁREA	DETALLE DE CUENTAS
Inmovilizado intangible	'Desarrollo', "Aplicaciones informáticas"
Inmovilizado material	"Terrenos y construcciones", "Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material"
Activos vinculados	'Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo', "Clientes empresas del grupo y asociadas"
Existencias	'Materias primas y otros aprovisionamientos'
Cuentas a cobrar	'Clientes por ventas', "Deudores varios, personal"
Tesorería	'Tesorería'
Otros activos	'Activos por impuesto diferido', "Periodificaciones", "Instrumentos de patrimonio", "Otros activos financieros"
Cuentas a pagar	'Proveedores', "Acreedores varios", "Personal", "Otras deudas con las administraciones públicas"
Pasivos vinculados	'Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo', "Proveedores, empresas del grupo y asociadas"
Otros pasivos	'Otros pasivos financiero a l/P y c/p'
Patrimonio neto	'Capital', "Reservas", "Subvenciones, donaciones y legados recibidos"
Pérdida y ganancias	"Resultado del ejercicio"

Tabla 1.8. Detalle de las cuentas que componen las áreas

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO 2

CUESTIONARIOS PREVIOS

2.1. PROGRAMA DE AUDITORÍA DE PLANIFICACIÓN

El origen de la auditoría puede ser diverso, en ocasiones una norma establece la obligación de auditar una entidad, otras es una decisión personal del cliente o institucional (Consejo de Administración), o bien este requerimiento se establece a instancia del juzgado competente.

Sea cual sea su origen, el auditor debe ponerse en contacto con los responsables de la empresa, incluso en el caso de que sea una auditoría recurrente, para concretar en qué consiste el trabajo a realizar, evalúe su capacidad e independencia y comunique la necesidad de colaboración.

Una vez realizadas estas cuestiones previas habrá que hacer otras tareas cuyo objetivo es obtener información de la empresa y hacer un juicio de los riesgos existentes, para poder establecer el número, importancia y alcance de las pruebas sustantivas.

Este conjunto de actividades previas, y las que forman parte de la planificación estricta de auditoría se recogerán de forma sintética en el programa de auditoría de planificación, y comprobaremos que realmente se han llevado a cabo de manera satisfactoria o no.

PROGRAMA DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORÍA		
DESCRIPCIÓN DEL PROCEDIMIENTO	HECHO POR	COMENTARIOS
<u>Obtención de la carta de encargo.</u> No es necesario formalizar un contrato o carta de encargo cada año, salvo que existan factores que así lo aconsejen debido a cambios importantes en la empresa o en los términos del acuerdo. Objetivo: Revisar la carta de encargo para comprobar que las condiciones iniciales del contrato coinciden con las actuales. Comprobar que sigue en vigor el contrato	RPAF	Realizado. Ver A1
<u>Evaluación de la integridad de la administración.</u> Sólo se continuará un trabajo cuando exista seguridad razonable de la integridad de la administración de la empresa. Revisamos la experiencia anterior y comprobamos que no se han descubierto actos ilegales, irregularidades significativas etc.	RPAF	Realizado. Ver A2
Identificación de <u>circunstancias que impidan la realización del trabajo</u> como así indica el capítulo III de la sección 1ª del TRLAC	RPAF	Realizado. No se han producido dichas eventualidades. Ver A2
<p>Concretamos con la entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Lugares de realización de la auditoría; El auditor debe obtener información precisa sobre el conjunto de instalaciones de la empresa a las que debe tener libre acceso, en caso contrario, debe quedar constancia de las limitaciones al alcance existentes. -Estimación de las fechas de comienzo y conclusión de la auditoría. -Honorarios estimados. Serán aquellos establecidos en la carta de encargo actualizado por el IPC de la prestación del sector servicios, aunque podrán revisarse a lo largo del trabajo de auditoría si se producen circunstancias que modificarían el total de horas estimadas. 		

-Discusión de la planificación estratégica con el cliente. Se discutirá con el cliente el desarrollo previsto de la auditoría y se definirán los aspectos más relevantes de la misma. -Colaboración esperada por parte de nuestro cliente y conjunto de documentos que nos han de poner a nuestro disposición para realizar la auditoría	RPAF	Realizado. Ver papeles de trabajos en el fichero permanente y A1
Actualización del <u>conocimiento general</u> de la empresa y de su entorno. Nos permitirá identificar cambios producidos respecto a años anteriores en las distintas áreas, por lo que requerirán de una consideración especial. Por otra parte, deben considerarse los aspectos que afecten al sector en el que se desarrolla la actividad.	RPAF	Realizado. Ver A4 y A5
Realización del <u>cuestionario de independencia</u> en base al TRLAC artículo 13.	RPAF	Realizado. Ver A3
Identificación del <u>equipo de trabajo de auditoría</u> . Han de designarse el socio director del informe y los colaboradores que van a desarrollar el trabajo.	RPAF	Realizado. Socio Auditor: Manuel Orta Pérez. Auditor junior: Rafael Pérez de Arenaza Fernández.
Determinación de los niveles o cifras de <u>importancia relativa</u> y su justificación.	RPAF	Realizado. Ver A9
Obtención de las <u>Cuentas Anuales</u> de la empresa, que deberá de solicitarse en el Plan de Colaboración. Objetivo: Verificación de la cumplimentación legal de depósito, comprobación de la corrección del saldo final y que la estructura de elaboración sea la correcta según el marco de información financiera aplicable.	RPAF	Realizado. Ver A6
Realización de <u>procedimientos analíticos</u> con el fin de incrementar su comprensión del negocio del cliente y de las transacciones y eventos ocurridos. Análisis vertical, horizontal y análisis de ratio. Objetivo: Identificación de riesgos.	RPAF	Realizado. Ver A5
Conocimientos de la <u>estructura de control interno</u> con el objetivo de detectar deficiencias que conlleven riesgos de auditoría. En este caso, al ser un trabajo recurrente, el esfuerzo sólo se aplicará en áreas en las que hayan ocurrido cambios significativos.	RPAF	Realizado. Ver A7
Realización de un análisis y evaluación de los <u>sistemas informáticos</u> así como del sistema de contabilidad. Comprobación de la calidad del software, capacidad de los equipos, utilización realizada del sistema e importancia de este sistema en el tratamiento de la información de la empresa. Objetivo: determinar la presencia de expertos y evaluación de los riesgos.	RPAF	Realizado sin especificaciones. Ver A10
Evaluación conjunta de los <u>riesgos de auditoría</u> , fruto del análisis de la empresa y el entorno, de los procedimientos analíticos, el estudio del control interno de la empresa y de los sistemas informatizados.	RPAF	Realizado. Ver A8

Tabla 2.1. Programa de planificación de la auditoría

Fuente: Elaboración propia a través de Orta. M, Sánchez-Mejías. I, et al. "Fundamentos teóricos de auditoría financiera"

2.1.1 Independencia **A3**

Éste es uno de los temas más controvertidos en el seno de la profesión de auditor, y es la característica fundamental que deben poseer los auditores de Cuentas Anuales en el ejercicio de sus funciones.

La AICPA la define como *‘el sincero desinterés por parte del auditor en la formulación y expresión de su opinión, lo que significa un juicio obtenido y la consideración imparcial de los hechos, con factores determinantes de su opinión’*

El texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas considera en su artículo 13 una serie de circunstancias en las que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, por ello realizaremos un *“Cuestionario de Independencia del Auditor”*, que lo deberán de rellenar todos los miembros del grupo de trabajo, con referencia en los papeles de trabajo X, con el objetivo de verificar nuestra condición de independencia.

TIPO DE DEPENDENCIA	Se da la circunstancia	No se da la circunstancia
Condición de cargo directivo o de administración, el desempeño de puestos de empleo o de supervisión interna en la entidad auditada o el otorgamiento a su favor de apoderamientos con mandato general por la entidad auditada.		X
Tener interés financiero directo en la entidad auditada, o indirecto si es significativo para cualquiera de las partes.		X
La existencia de vínculos de matrimonio, o de consanguinidad o afinidad hasta el primer grado, incluidos los cónyuges de aquellos con quienes mantengan estos últimos vínculos, con los empresarios, los administradores o los responsables del área económica-financiera de la entidad auditada.		X
La llevanza de material o de preparación de los documentos contables o estados financieros de la entidad auditada.		X
La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración que conduzcan a la evaluación de cantidades significativas, medidas en términos de importancia relativa, en los estados financieros u otros documentos contables de dicha entidad correspondientes al período o ejercicio auditado, siempre que el trabajo de valoración conlleve un grado significativo de subjetividad.		X
La prestación de servicios de auditoría interna a la entidad auditada, salvo que el órgano de gestión de la entidad auditada sea responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.		X
La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.		X
La percepción de honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada, siempre que éstos constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, considerando la media de los últimos años.		X
El período de cómputo para las incompatibilidades comprenderá desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalicen el trabajo de auditoría correspondiente. ¿Han existido incompatibilidades durante este plazo?		X
Existencia de personas con capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, incluidos los socios, auditores o no, que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final.		X

Tabla 2.2. Cuestionario de Independencia

Fuente: Elaboración propia a través del Capítulo I art. 13 del TRLAC

El cuestionario indica que no existen elementos o circunstancias que puedan derivar en una actitud poco diligente por parte del auditor o la sociedad de auditoría en lo que a independencia se refiere.

Posteriormente, se procederá a firmar la Confirmación de Independencia;

Nombre del cliente: Sánchez Romero Carvajal Jabugo S.A

Fecha: cierre de cuentas anuales de la Sociedad. 31/01/2015

Tipo de actuación: Auditoría legalmente requerida de Cuentas Anuales

Los abajo firmantes confirman la independencia en el desarrollo de sus funciones como así lo exige el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas en su sección 1ª del capítulo III, lo que implica que el auditor demuestra sincero desinterés en la formulación y expresión de su opinión, lo que significa un juicio y consideración imparcial de los hechos.

Rafael Pérez de Arenaza Fernández.

15/12/2014

Manuel Orta Pérez.

15/12/2014

2.2 ACEPTACIÓN DEL TRABAJO Y NOMBRAMIENTO

Entre las tareas previas que el auditor debe realizar para la aceptación de un trabajo de auditoría, es muy importante que se verifique la integridad de la empresa a audita, y en concreto de su administración, así como la complejidad de la actividad de auditoría a realizar y nuestra capacidad para llevar a cabo el trabajo conforme a las normas técnicas de auditoría, ya que el incumplimiento de contrato de una auditoría legalmente requerida tiene una serie de consecuencias civiles para el auditor, dado que éste al aceptar el trabajo asume una serie de responsabilidades con la empresa a auditar o con cualquier otro tercero interesado.

La responsabilidad civil de los auditores puede plantearse en el caso de incumplimiento del contrato sin que medie justa causa, por lo que se recomienda que se especifique, de forma clara, todas las condiciones bajo las cuales se van a desarrollar las relaciones entre auditor y cliente. Se definirán los objetivos y alcance de la auditoría y la obligación del cliente de facilitar toda la información relativa al trabajo del auditor.

Para ello se confecciona la carta de encargo de auditoría o contrato de auditoría, donde además del alcance, los objetivos y las responsabilidades de los administradores, se especifican los honorarios a percibir y otra serie de circunstancias.

2.2.1 Información para la aceptación del trabajo A2

Al ser una auditoría recurrente se supone que ya se han realizado los trabajos previos relativos a analizar la capacidad del auditor para llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas técnicas así como la integridad de la empresa, por lo que sólo nos plantearíamos si se han producido cambios que afecten a las condiciones de años anteriores.

Por otra parte, dado que es una auditoría legalmente requerida porque la empresa cumple con los requisitos establecidos para que sea obligatoriamente auditada, el incumplimiento del contrato por parte del auditor deriva en una serie de responsabilidades civiles, en aplicación del art. 1709 del Código Civil por incumplimiento del contrato de mandato o el art. 1544 del Código Civil por el incumplimiento del arrendamiento de servicios.

Sin embargo el TRLAC establece una serie de supuestos que permiten la no emisión del informe de auditoría por parte del auditor o la renuncia a continuar el contrato de auditoría, como son la existencia de amenazas que comprometan la independencia del auditor u otras causas que impidan de manera absoluta la realización del trabajo.

Nos haremos una serie de preguntas que verifiquen la continuación del trabajo;

¿Se han producido circunstancias que comprometan la independencia del auditor?

No se ha producido ningún acontecimiento de esa clase.

¿Se han producido cambios relevantes con suficiente soporte legal que impidan por completo continuar el trabajo de auditoría, diferentes de aquellos que puedan afectar a la independencia del auditor?

No se han detectado dichos cambios.

¿Sigue en vigencia el contrato de auditoría?

El contrato de auditoría sigue vigente.

2.2.2 Carta de encargo o contrato de auditoría **A1**

Hemos realizado la carta de encargo o contrato de auditoría de acuerdo a la NIA-ES 210 que versa sobre los *'acuerdos de los términos del encargo de auditoría'*. Recordamos que no es necesaria realizarla durante el plazo de vigencia del nombramiento, pero es recomendable obtenerla y verificar que no se ponen de manifiesto vicisitudes que aconsejen su modificación. Habrá que comprobar su vigencia.

Dirigida al representante adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la sociedad Sánchez Romero Carvajal Jabugo S.A :

Objetivo y alcance de la auditoría

Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de la sociedad Sánchez Romero Carvajal Jabugo S.A, que comprenden el balance de situación a 31 de enero de 2015, es estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre los resultados financieros.

Responsabilidades del auditor

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) . Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información relevada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o erros. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

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 aún cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad 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 en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

Responsabilidades de la dirección y manifestaciones

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los encargados del gobierno de la entidad reconocen y comprenden que son responsables de:

- a) La preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- 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.
- 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 auditoría.
 - iii) Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría a la dirección y cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad,

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

Otra información relevante

Los honorarios profesionales que habrán de percibir los auditores por el desempeño de sus funciones será el equivalente al del primer año de vigencia del presente contrato, actualizado según el incremento del IPC del sector servicios. En este sentido, nuestros honorarios por los servicios de auditoría de las Cuentas Anuales se fijan en función del tiempo empleado en la realización del trabajo, que en este caso se ha estimado de 220 horas de trabajo profesional, por lo que el importe correspondiente de este año será de 11000 euros, precio al que habrá de incluirle el IVA.

Si durante la realización del trabajo observaran los auditores cambios en las circunstancias en base a las cuales se ha realizado el presente contrato, se le notificará a la Sociedad, explicando los motivos que les obligan a modificar los honorarios estimados.

Los honorarios profesionales a percibir por los auditores durante cada ejercicio serán abonados por la Sociedad de la forma siguiente:

20% al firma del presente contrato.

60% en 4 mensualidades de 1650 euros cada una durante los meses enero a mayo.

20% a la entrega del informe final.

Nuestro trabajo se realizará conforme a las siguientes fases:

Preparación y emisión del Plan de Colaboración, por el cual comunicamos a la Sociedad todos aquellos documentos contables y de otra naturaleza que precisamos para la realización de nuestro trabajo de auditoría, así como su fecha en la que deben de estar disponibles.

Examen y verificación de los sistemas de control interno.

Examen final de las Cuentas Anuales a 31 de enero de 2015.

Comentario con la dirección de las principales incidencias detectadas a través de la realización de las pruebas pertinentes

Emisión del informe de auditoría independiente.

Comunicación con la dirección de las principales debilidades de control interno detectadas, aunque ya se habrán puesto en conocimiento de la entidad con anterioridad.

Informe

Les rogamos que 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.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad Sánchez Romero Carvajal Jabugo S.A.

Rafael Pérez de Arenaza Fernández.

En Sevilla 12 de diciembre de 2015

Tabla 2.3. Carta de encargo.

Fuente: Elaboración propia a través de la NIA 210 y Fernández de Valderrama, J.L ; Alvarado, M: "Teoría y práctica de la auditoría"

2.2.3 Plan de colaboración

Es una carta que se le envía a la entidad donde se enumeran los documentos que van a ser necesarios para realizar el trabajo de auditoría.

Aunque en la secuencia elegida para desarrollar el presente trabajo se coloque después de elaborar o comprobar la carta de encargo, también puede enviarse antes de aceptar el trabajo, ya que según lo establecido en el apartado 2.2 de las Normas Técnicas sobre Ejecución del Trabajo: "antes de aceptar el nombramiento, el auditor podrá solicitar de la empresa o entidad auditada todos los datos que considere necesarios para preparar su propuesta".

Además de servir como actividad previa al aceptar el trabajo, ayuda a la entidad a preparar el conjunto de documentos pedidos por el auditor, debido a que algunos de ellos pueden llevar tiempo en su confección.

Si se formula dicha carta antes del contrato de auditoría, éste servirá para formalizar la colaboración que el auditor espera de su cliente. En el caso de que se formule después de la carta de encargo o contrato de auditoría, el plan de colaboración será la concreción en documentos concretos del acuerdo de colaboración y de no limitación al alcance en el desarrollo de su trabajo.

1.- GENERAL
1. Balance de Sumas y Saldos a 31/01/15.
2. Fotocopia de todos los contratos de préstamo y pólizas de crédito firmadas durante el ejercicio.
3. Fotocopia de los contratos de arrendamiento financiero, si los hubiere.
4. fotocopia de todos aquellos contratos de inversión, financiación, con proveedores o demás conceptos que afecten de manera material a los estados contables.
5. Libros oficiales presentados para su registro en el Registro Mercantil.
2.- CAJA Y BANCOS
1. Fotocopia de los arqueos realizados hasta 31/01/15, firmados por los responsables.
2. Fotocopia de las conciliaciones bancarias realizadas.
3. Extractos bancarios a cierre del ejercicio.
4. Listado de cuentas abiertas y cerradas a lo largo del ejercicio.
5. Listado de efectos descontados, si los hubiere.
3.- INMOVILIZADO
1. Registros auxiliares por cuentas, donde se especifique las altas y bajas de todas las cuentas de inmovilizado.
2. Registro auxiliar donde se especifiquen las adiciones efectuadas a cuentas de inmovilizado.
3. Inventario detallado de inmovilizado.
4. Facturas de las compras y ventas producidas en el ejercicio.

5. Registro auxiliar y detalle de las amortizaciones realizadas y deterioros aplicados.
6. Detalle de aquellos elementos de inmovilizado material que garanticen cualquiera de las operaciones de la empresa con terceros.
7. Detalle de los elementos inmovilizados en desuso.
4.- IMPUESTOS
1. Cartas de pago del IVA, IRPF (modelos 111 y 115), Impuestos de Rendimientos Sobre el Capital Mobiliario, Impuesto Sobre Sociedades del ejercicio anterior y pagos a cuenta del Impuesto Sobre Sociedades del ejercicio que se va auditar (Modelo 202).
2. Fotocopias de las actas de inspección de cualquier impuesto que se haya realizado durante el ejercicio.
3. Liquidación de las obligaciones con la Seguridad Social durante el ejercicio (TC1 y TC2).
5.- EXISTENCIAS
1. Listado de productos en existencias.
2. Registro auxiliar de los movimientos del inventario (permanente).
3. Albaranes de salida.
4. Listado de existencias en posesión de terceros y en nuestra posesión por cuenta de terceros.
6.- CUENTAS A COBRAR
1. Listado de clientes, deudores y efectos a cobrar al 31/01/15 detallando los movimientos y saldos.
2. Detalle de la antigüedad de la deuda.
3. Detalle de los descuentos realizados.
4. Detalle de las devoluciones de ventas realizadas.
5. Albaranes de salida y facturas.
7.- PERSONAL
1. Número medio de personas empleadas durante el ejercicio por categorías profesionales.
2. Fotocopias de los convenios colectivos aplicados a los trabajadores.
3. Resumen mensual de las nóminas y las pagas extras.
4. Fotocopias de finiquitos.
5. Fotocopia de los contratos de trabajos.
8.- OTRAS CUENTAS
1. Movimientos de las cuentas de fondos propios habidos durante el ejercicio.
2. Detalle de las pólizas de seguro, primas satisfechas, situación de cobertura y período de la misma.
3. Fotocopia firmada de las cuentas anuales del ejercicio anterior y del que se va a auditar.

Tabla 2.3. Plan de colaboración

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO 3

PLAN GLOBAL DE AUDITORÍA

3.1 ANÁLISIS GENERAL DE LA ENTIDAD Y SU ENTORNO **A4**

No se concibe la auditoría sin un conocimiento profundo del negocio y del entorno, una simple verificación detallada de documentación con registros contables ha quedado demostrada que tiene limitaciones y pueden dar lugar a conclusiones erróneas.

Las cuentas anuales deben tener que reflejar la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad en términos de imagen fiel, por lo tanto, para saber si sus cuentas anuales revelan dicha realidad, debemos de formarnos un profundo y amplio conocimiento de la organización y que nos acerque a su realidad.

El auditor, además de la contable y financiera, deberá recabar información extracontable de la empresa. Esta información será muy diversa e incluirá de tipo laboral, registral, organizativa, estratégica, contractual etc.

También conseguirá información relativa al control interno de la entidad para estimar el riesgo existente en la misma.

A nivel de entorno, el auditor deberá obtener las normas que regulan las actividades de la compañía, situación del sector y el mercado en el que desarrolla la actividad, nivel de competencia, factores políticos y económicos que puedan afectarle, etc.

El objetivo de este análisis es que el auditor identifique las situaciones de riesgo de auditoría a las que se enfrenta, para que se diseñen y se establezcan los procedimientos de auditoría necesarios con los que obtener la evidencia suficiente al elaborar el plan de ejecución del trabajo.

3.1.1. Sector, normativa y otros factores externos, incluyendo marcos reguladores específicos

3.1.1.1 Sector

Sánchez Romero Carvajal Jabugo S.A. desarrolla su actividad dentro del sector de elaboración y producción de productos cárnicos.

Tras una época de incrementos, la cifras de ventas del mercado de España de elaborados cárnicos en 2014 se redujo en un 1'9% respecto al año anterior. A pesar de ello, varios informes sectoriales apuntan a una tendencia positiva en la última década, ya que las ventas han aumentado en un 19%.

En la siguiente gráfica se observa la evolución de la producción y el mercado en el sector de los elaborados cárnicos en nuestro país en la última década, entendiendo por mercado a la cantidad de ventas producidas en el mismo.

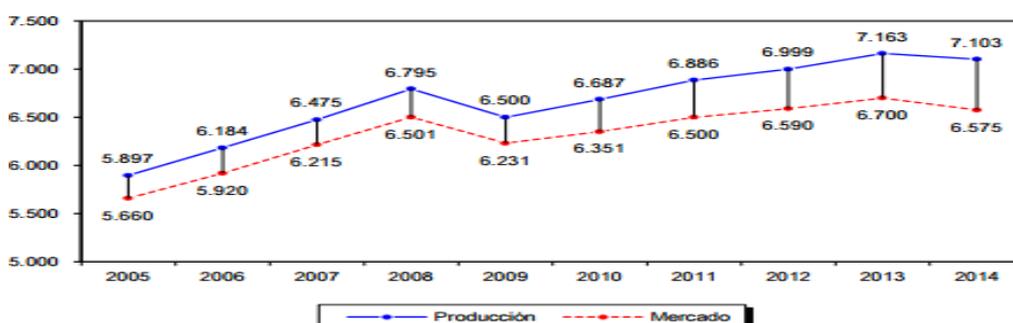


Tabla 3.1 Evolución del mercado y de la producción en el sector

Fuente: DBK informa

La producción en el sector se sitúa por encima de las ventas, pero fluctuando de una manera similar, es decir, en el mismo sentido.

Cabe destacar la creciente importancia de las exportaciones en la cifra de ventas de las empresas. En el año 2014 crecieron en un 9'6%.

El sector es muy competitivo, en la actualidad existen 3414 empresas inscritas en el según el Registro General Sanitario de Alimentos, aunque la mayoría de las empresas tienen un ámbito de actuación local o regional.

La empresa se encuentra en el puesto 24 en el índice de facturación, sin embargo, su posicionamiento es de empresa de gourmet y no vende a mayoristas ni a grandes cadenas de supermercados, a excepción del Corte Inglés, de ahí que no se posicione entre las primeras.

La principal época de ventas se concentra en el periodo navideño, por ello la empresa cierra el 31 de enero. A efectos de nuestro trabajo nos supondrá un menor alcance de los procedimientos de auditoría para determinar el corte de operaciones, ya que existe menor volumen de operaciones afectas a las fechas de cierre que si el mismo fuese a 31 de diciembre, donde la concentración de ventas es mucho más elevada.

3.1.1.2 Normativa

La empresa está constituida bajo el régimen de Sociedad Anónima, por lo que le será de aplicación el *"Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital"*, aprobado en Real Decreto el 2 de julio de 2010.

El *"Convenio Colectivo Estatal del Sector de Industrias Cárnicas"* con fecha 19 de noviembre de 2012, es el que regula las relaciones laborales de la empresa con sus empleados.

La empresa elabora sus cuentas anuales según el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto el 16 de noviembre de 2007.

En materia fiscal, será sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, por lo que sus obligaciones fiscales estarán reguladas por la *"Ley 27/2014 de Noviembre del Impuesto Sobre Sociedades"*. Deberá también cumplir con sus obligaciones frente a la Seguridad Social a través del pago a cuenta de la empresa de la cuota patronal y del pago a cuenta del trabajador de la cuota obrera. Además, será sujeto pasivo del Impuesto Sobre el Valor Añadido.

Dado que el producto que oferta la empresa es de alimentación, está sometido al *"Real Decreto 474/2014, de 13 de junio, por el que se aprueba la norma de calidad de derivados cárnicos"*, donde se tratan aspecto técnicos y sanitarios a cumplir. Esto supone a priori que el control interno sobre la identificación de los cerdos, instalaciones, registros de calidad etc. serán muy elevados.

Desde el ámbito medioambiental, para obtener el certificado de profesionalidad de la familia de de industrias alimentarias, debe cumplir una serie de normas con afectación directa de su relación con el medio ambiente.

En definitiva, no se aprecian factores especiales de riesgo en la normativa que afecta a la empresa, salvo algunas consideraciones específicas que pueda incluir el convenio colectivo.

3.1.2 Naturaleza de la entidad. Características generales

La empresa Sánchez Romero Carvajal Jabugo, se dedica a la fabricación, industrialización, y venta de productos cárnicos, así como a todas las actividades relacionadas con los mataderos frigoríficos y salas de despiece. Es una sociedad anónima, constituida como tal en 1972, aunque su origen se remonta a 1879.

Es una sociedad participada, cuya matriz global es el Grupo Osborne, lo que supone con las operaciones vinculadas con ella sean considerables, en concreto las inversiones financieras en empresas del grupo y las ventas a empresas del grupo. Consideramos estos hechos como un factor de riesgo.

En cuanto a las ventas, la empresa tiene un importe neto de cifra de negocios de 47540, de los que 12078 corresponden a prestaciones de servicios por fabricación, en su totalidad a la empresa matriz, y los 35462 restantes serían por ventas de productos terminados, de los cuales 32669 son con la matriz, es decir, el 92% de las ventas de existencias.

Entre los productos que comercializa la empresa podemos encontrar jamones, paletas, cañas de lomo de bellota, morcones, surtidos ibéricos y demás productos cárnicos procedentes del cerdo.

La localización de la tienda principal, de su centro de producción y de los almacenes se encuentra en Jabugo, provincia de Huelva. Las dehesas, mataderos, salas de despiece se ubican en los alrededores del municipio, en su término municipal y en los colindantes.

Las ventas se realizan principalmente a través de la tienda principal de la entidad en el municipio de Jabugo, o a través de distribuidores autorizados como el Corte Inglés, o bien mediante la página principal de su matriz.

Por tanto, sus principales clientes son estos distribuidores autorizados, donde destaca el Corte Inglés, además, la empresa vende a su matriz global para que esta oferte sus productos por internet, sin embargo, la importancia en cantidad es muy reducida.

Actualmente la empresa es la número 24 de España en cuanto a facturación. Su posicionamiento se basa en un producto de calidad y exclusivo, de ahí que la política de distribución elegida sea selectiva, lo que reduce el número de clientes existentes y supondrá una concentración de ventas, lo que facilitará el trabajo de auditoría.

Sus proveedores más significativos son aquellos ganaderos de la zona a los que la empresa le compra los cerdos pasadas unas semanas de vida, a estos hay que incluir a aquellos que proveen de lo necesario para la cría, engorde y matanza del cerdo. La dispersión de éstos no es muy elevada, lo que facilitará la documentación de la evidencia.

Como todos los productos que elabora la empresa salen del mismo animal, las existencias se concentran todas en la única materia prima posible, el cerdo. En este sentido, la valoración de las existencias es un factor de riesgo, debido a que la cuantificación de las mismas no es tarea fácil y puede dar lugar a errores intencionados o no, ya que se utiliza un sistema de imputación complejo de costes de producción.

La empresa sólo mantiene existencias por materias primas, y no por producto terminado, lo que supone que vende todo lo que produce, ya sea a clientes externos o a entidades vinculadas. La venta a empresas vinculadas siempre son consideradas un factor de riesgo, por una parte porque el objetivo de la misma puede ir dirigido a "maquillar" el resultado de una de las empresas, y por otra, porque este tipo de operaciones tienen una serie de peculiaridades respecto la venta a terceros, que puede que no hayan sido tenidas en cuenta.

La empresa gestiona su existencias mediante inventario permanente, y aplica el método FIFO de valoración.

En el año 2013 generó una página web creada siguiendo los estándares más actuales, así como ha integrado a su operativa diversas aplicaciones informáticas para automatizar su trabajo. El efecto de dichas innovaciones lo podemos comprobar en las Cuentas Anuales, en la cuenta de aplicaciones informáticas.

En lo relativo a su política de inversiones financieras, la empresa cuenta con instrumentos financieros y otro tipo de activos a largo plazo pero de escasa cuantía, sin embargo, son con empresas vinculadas con las que tiene elevados activos financieros, cuya variación anual es muy elevada, lo que supone un factor de riesgo.

Estos activos surgen de operaciones financieras y comerciales con la empresa matriz, quien lleva la gestión central de la tesorería, por lo que habría que analizar la forma en que se produce dicha transferencia.

Las fuentes de financiación a largo plazo de la empresa son fundamentalmente sus propios accionistas, aunque las subvenciones también tienen un valor no despreciable. La empresa no tiene deudas con entidades de créditos, no utiliza títulos de renta fija, y los pasivos financieros no son muy elevados.

La sociedad tiene un capital escriturado de 15.423 miles de euros, y su único accionista es Grupo Osborne, ya que su participación es del 100%.

Los beneficios netos de cada ejercicio son repartidos como dividendos a su accionista único, de manera que las reservas permanecen constantes.

No se realizan transacciones en moneda extranjera.

El valor de la tesorería en el ejercicio 2014 fue de 2000 euros, mientras que en el anterior fue nulo. Esta circunstancia la consideramos como un factor de riesgo, ya que normalmente las empresas comerciales suelen disponer de mayor tesorería en bancos para hacer frente a la descompensación de pagos y cobros, y sobre todo teniendo en cuenta el nivel de facturación de la empresa. El objetivo será comprobar que no existe contabilidad paralela.

Analizando más profundamente, ya comentamos anteriormente, que la empresa vende la totalidad de sus productos terminados no vendidos a terceros a la empresa matriz, tal y como indica la nota 19 de la memoria. De esta manera, pudiera no necesitar disponer de una gran cantidad de tesorería para hacer frente a las diferencias temporales de cobros y pagos, ya que conociendo el vencimiento de sus pagos, ajusta los cobros con la empresa matriz.

Por otra parte, la nota de la memoria 10, hace referencia a que la empresa matriz tiene centralizada la gestión de la tesorería, de ahí que de nuevo su saldo no sea elevado.

3.1.3 Normas de registro y valoración de las partidas más relevantes

Los activos incluidos en el inmovilizado intangible son contabilizados a su precio de adquisición o coste de producción, minorado su valor por el importe de las amortizaciones y deterioros de valor.

Los activos incluidos en el inmovilizado material figuran a su precio de adquisición o coste de producción, la capitalización del coste de producción se realiza a través del epígrafe "Trabajos realizados por la empresa para su activo".

Los instrumentos financieros se valoran en su reconocimiento inicial de acuerdo con el fondo económico del acuerdo contractual y con las definiciones de activo financiero, pasivo financiero o instrumento de patrimonio.

Las existencias se valoran inicialmente por el coste de adquisición o producción. Los costes de producción incluyen el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como los costes directamente atribuibles a las

unidades producidas, y el coste indirecto que se asigna en función de la producción real.

Los ingresos por ventas de bienes o servicios se reconocen por el valor razonable de la contrapartida recibida o a recibir.

El impuesto sobre beneficios comprende tanto el impuesto corriente como el impuesto diferido. La sociedad tributa en régimen de declaración consolidada con su matriz global. Consideramos este hecho como factor de riesgo, ya que pueden producirse operaciones destinadas a disminuir el impuesto efectivo, y como consecuencia, que alteren la imagen fiel de la entidad.

La empresa clasifica sus activos como corrientes cuando espera realizarlos o pretende venderlos durante el transcurso del ciclo normal de operaciones de la entidad, que según la memoria es de doce meses.

Las transacciones entre empresas del grupo se reconocen por el valor razonable de la contraprestación entregada o recibida.

3.2. ANÁLISIS FINANCIERO DE LA EMPRESA: RATIOS Y ANÁLISIS A5

El análisis financiero que se realizará permite obtener información acerca de la solvencia, liquidez y rentabilidad, que lo que en definitiva miden es la situación financiera de la entidad y la capacidad de ésta para sobrevivir en un futuro.

Este tipo de información para un analista financiero o de riesgos, cuyo objetivo es realizar una inversión o asesorar a un tercero sobre la conveniencia de invertir, proporciona un conocimiento sólido que facilita la toma de decisiones, sin embargo, el objetivo buscado por el auditor es distinto, ya que con este estudio puede hacerse una primera idea general del riesgo inherente dependiendo de los resultados obtenidos, de manera que, una empresa con problemas de solvencia o liquidez y cuyo futuro es incierto eleva el riesgo inherente, y viceversa.

Concretamente, el análisis horizontal facilita la identificación de aquellas partidas que han visto variado su valor de manera importante, por lo que habrá que realizar las pruebas de auditoría pertinentes para comprobar su valor, por otra parte, aquellas que no presenten cambios cuantitativos no representarán áreas de riesgo.

Por su parte, el análisis vertical permitirá valorar la importancia relativa, desde un punto de vista cuantitativo, de una partida respecto del total. En el caso de Balance se utiliza como referencia la cifra total de activo, y para la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se utiliza el importe total de ventas. Este primer estudio es muy importante, ya que uno de los aspectos fundamentales de la importancia relativa, entendida ésta en los términos de auditoría, se basa en el estudio de los porcentajes de una partida respecto al total.

Existen numerosos casos en los que se manifiesta un riesgo de auditoría; exceso de apalancamiento, tesorería negativa, retraso injustificado de pagos, exceso de mercancías, operaciones no habituales que se realizan antes o después del ejercicio que ayudan a tener un resultado positivo etc.

Dividiremos nuestro análisis en dos partes; análisis estructural del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias y estudio de ratios.

3.2.1. Análisis estructural: Análisis vertical y horizontal

SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL JABUGO S.A					
2014					
BALANCE ANALÍTICO					
ACTIVO	31/01/2015	%VERTICAL 2015	31/01/2014	%VERTICAL 2014	%HORIZONTAL
A) ACTIVO NO CORRIENTE	29.633.000,00	68,786%	25.562.000,00	56,283%	15,926%
I. Inmovilizado intangible.	240.000,00	0,557%	82.000,00	0,181%	192,683%
1. Desarrollo.	197.000,00	0,457%	82.000,00	0,181%	140,244%
5. Aplicaciones Informáticas.	43.000,00	0,100%	-	-	-
II. Inmovilizado material.	28.884.000,00	67,047%	25.218.000,00	55,525%	14,537%
1. Terrenos y construcciones.	20.329.000,00	47,189%	16.756.000,00	36,894%	21,324%
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material.	8.555.000,00	19,858%	8.462.000,00	18,632%	1,099%
V. Inversiones financieras a largo plazo.	22.000,00	0,051%	15.000,00	0,033%	46,667%
1. Instrumentos de patrimonio.	9.000,00	0,021%	9.000,00	0,020%	0,000%
5. Otros activos financieros.	13.000,00	0,030%	6.000,00	0,013%	116,667%
VI. Activos por impuesto diferido.	487.000,00	1,130%	247.000,00	0,544%	97,166%
B)ACTIVO CORRIENTE	13.447.000,00	31,214%	19.855.000,00	43,717%	-32,274%
II. Existencias.	5.782.000,00	13,422%	4.132.000,00	9,098%	39,932%
2. Materias primas y otros aprovisionamientos.	5.782.000,00	13,422%	4.132.000,00	9,098%	39,932%
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.	1.493.000,00	3,466%	1.097.000,00	2,415%	36,098%
1. Clientes por ventas y prestación de servicios.	1.296.000,00	3,008%	880.000,00	1,938%	47,273%
b) Clientes por ventas y prestación de servicios a corto plazo	1.296.000,00	3,008%	880.000,00	1,938%	47,273%
2. Clientes empresas del grupo y asociadas.	32.000,00	0,074%	-	-	-
3. Deudores varios.	162.000,00	0,376%	215.000,00	0,473%	-24,651%
4. Personal.	3.000,00	0,007%	2.000,00	0,004%	50,000%
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	6.164.000,00	14,308%	14.626.000,00	32,204%	-57,856%
5. Otros activos financieros.	6.164.000,00	14,308%	14.626.000,00	32,204%	-57,856%
VI. Periodificaciones a corto plazo.	6.000,00	0,014%	-	-	-
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.	2.000,00	0,005%	-	-	-
1. Tesorería.	2.000,00	0,005%	-	-	-
TOTAL ACTIVO (A+B)	43.080.000,00		45.417.000,00		-5,146%

Tabla 3.1. Balance analítico. Estructura económica
Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

1. Estructura clásica de balance, con predominio de activo no corriente respecto a activo corriente, con un aumento de la importancia relativa del primero sobre el segundo en este último año.
2. El inmovilizado material es elemento más importante de la estructura económica a largo plazo y en global de la empresa, experimentando un incremento del 14% en el ejercicio actual. Dentro de este epígrafe, la partida más representativa es la de terrenos y construcciones, que ha aumentado su valor un 21%, lo que supone que se ha invertido capital en este ámbito. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado es la segunda en importancia tanto del activo no corriente como del total de activo, con un ligero repunte en el último año.
3. Las materias primas representan el 13% del total, lo que supone a primera que la empresa tiene un periodo medio de maduración de existencias aceptable, aunque habría que compararlo con la cifra de producción para afirmarlo con seguridad. Su valor ha incrementado un 40% respecto al ejercicio 2013, debido a que la producción se ha aumentado o que la rotación ha disminuido, provocado por un descenso de las ventas.

4. Los clientes apenas tienen importancia en el global de la estructura económica, pero su crecimiento del 47% puede denotar un mayor periodo de maduración de la clientela, por tanto, más problemas para cobrar, o que las ventas han aumentado, y con ellas, el valor de los clientes.
5. Entre las cuentas asociadas, destaca la de otros activos financieros, cuyo valor se ha reducido en el último año a la mitad, por lo que su variación habría que analizarla.
6. El inmovilizado intangible en su conjunto, los activos por impuestos diferidos, la cuenta con empresas del grupo de otros activos financieros y los terrenos y construcciones, con las que más han visto variado su importe, en valores absolutos y relativos.
7. Destaca el valor reducido de la tesorería.

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	31/01/2015	%VERTICAL 2015	31/01/2014	%VERTICAL 2014	%HORIZONTAL
A) PATRIMONIO NETO	21.733.000,00	50,448%	23.624.000,00	52,016%	-8,005%
A-1) Fondos propios.	20.443.000,00	47,454%	22.008.000,00	48,458%	-7,111%
I. Capital.	15.423.000,00	35,801%	15.423.000,00	33,959%	0,000%
1. Capital escriturado.	15.423.000,00	35,801%	15.423.000,00	33,959%	0,000%
III. Reservas.	3.979.000,00	9,236%	3.979.000,00	8,761%	0,000%
1. Legal y estatutarias.	3.125.000,00	7,254%	3.125.000,00	6,881%	0,000%
2. Otras reservas.	854.000,00	1,982%	854.000,00	1,880%	0,000%
VII. Resultado del ejercicio.	1.041.000,00	2,416%	2.606.000,00	5,738%	-60,054%
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.	1.290.000,00	2,994%	1.616.000,00	3,558%	-20,173%
B) PASIVO NO CORRIENTE	743.000,00	1,725%	832.000,00	1,832%	-10,697%
I. Provisiones a largo plazo.	41.000,00	0,095%	-	-	-
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.	41.000,00	0,095%	-	-	-
II. Deudas a largo plazo.	249.000,00	0,578%	139.000,00	0,306%	79,137%
5. Otros pasivos financieros.	249.000,00	0,578%	139.000,00	0,306%	79,137%
IV. Pasivos por impuestos diferido.	453.000,00	1,052%	693.000,00	1,526%	-34,632%
C) PASIVO CORRIENTE	20.604.000,00	47,827%	20.961.000,00	46,152%	-1,703%
III. Deudas a corto plazo.	1.872.000,00	4,345%	3.159.000,00	6,956%	-40,741%
5. Otros pasivos financieros.	1.872.000,00	4,345%	3.159.000,00	6,956%	-40,741%
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.	746.000,00	1,732%	1.093.000,00	2,407%	-31,747%
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.	17.986.000,00	41,750%	16.709.000,00	36,790%	7,643%
1. Proveedores.	17.256.000,00	40,056%	16.090.000,00	35,427%	7,247%
b) Proveedores a corto plazo.	17.256.000,00	40,056%	16.090.000,00	35,427%	7,247%
2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas.	42.000,00	0,097%	-	-	-
3. Acreedores varios.	89.000,00	0,207%	124.000,00	0,273%	-28,226%
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago).	270.000,00	0,627%	189.000,00	0,416%	42,857%
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.	329.000,00	0,764%	306.000,00	0,674%	7,516%
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)	43.080.000,00		45.417.000,00		-5,146%

Tabla 3.2. Balance analítico. Estructura financiera
Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

1. Los recursos propios representan más de la mitad de la estructura financiera, lo que implica un bajo nivel de apalancamiento y por lo tanto, desde este punto de vista, menos riesgo financiero. Destaca la pérdida de un 60% de resultado en el último año.
2. La estructura de recursos ajenos presenta un claro desequilibrio entre el corto y largo plazo, provocado por la cuantiosa cantidad de los proveedores, que incluso ha llegado a aumentar en el último año. Desde un punto de vista estático,

la empresa presenta un problema de liquidez, ya que no su activo corriente es inferior al pasivo corriente, y por tanto el fondo de maniobra es negativo. Habría que analizar a la empresa desde un punto de vista dinámico, observando si los fondos generados ordinarios que generan son capaces de hacer frente a los pasivos a corto plazo que vencen.

- Destaca la poca importancia de la financiación ajena a largo plazo en la empresa, y el elevado valor de los proveedores a corto plazo y el aumento de las deudas con el personal cuando la plantilla es menor.
- Las partidas que mayores cambios cuantitativos y relativos presentan son, el resultado del ejercicio, proveedores, personal y otros pasivos financieros a corto plazo.

SÁNCHEZ ROMERO CARVAJAL JABUGO S.A					
2014					
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS					
A) OPERACIONES CONTINUADAS	31/01/2015	%VERTICAL 2015	31/01/2014	%VERTICAL 2014	%HORIZONTAL
1. Importe neto de la cifra de negocios.	47.540.000,00	100,000%	43.372.000,00	100,000%	9,610%
a) Ventas.	35.462.000,00	74,594%	31.414.000,00	72,429%	12,886%
b) Prestación de servicios.	12.078.000,00	25,406%	11.958.000,00	27,571%	1,004%
4. Aprovisionamientos.	-34.271.000,00	72,089%	-30.156.000,00	69,529%	13,646%
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	-34.271.000,00	72,089%	-30.156.000,00	69,529%	13,646%
5. Otros ingresos de explotación.	780.000,00	1,641%	736.000,00	1,697%	5,978%
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.	779.000,00	1,639%	720.000,00	1,660%	8,194%
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.	1.000,00	0,002%	16.000,00	0,037%	-93,750%
6. Gastos de personal.	- 6.565.000,00	13,809%	- 6.691.000,00	15,427%	-1,883%
a) Sueldos, salarios y asimilados.	- 4.833.000,00	10,166%	- 4.981.000,00	11,484%	-2,971%
b) Cargas sociales.	- 1.672.000,00	3,517%	- 1.710.000,00	3,943%	-2,222%
c) Provisiones	- 60.000,00	0,126%	-	-	-
7. Otros gastos de explotación.	- 3.580.000,00	7,531%	- 3.488.000,00	8,042%	2,638%
a) Servicios exteriores.	- 3.338.000,00	7,021%	- 3.254.000,00	7,503%	2,581%
b) Tributos.	- 242.000,00	0,509%	- 234.000,00	0,540%	3,419%
8. Amortización del inmovilizado.	- 2.926.000,00	6,155%	- 2.701.000,00	6,228%	8,330%
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	564.000,00	1,186%	553.000,00	1,275%	1,989%
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.	-	-	- 30.000,00	0,069%	-
b) Resultado por enajenaciones y otras.	-	-	- 30.000,00	0,069%	-
13. Otros resultados.	- 2.000,00	0,004%	1.419.000,00	3,272%	-100,141%
A.1) RESULTADO EXPLOTACIÓN	1.540.000,00	3,239%	3.014.000,00	6,949%	-48,905%
14. Ingresos financieros.	170.000,00	0,358%	512.000,00	1,180%	-66,797%
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.	170.000,00	0,358%	512.000,00	1,180%	-66,797%
b. 1) De empresas del grupo y asociadas	145.000,00	0,305%	211.000,00	0,486%	-31,280%
b. 2) De terceros	25.000,00	0,053%	301.000,00	0,694%	-91,694%
15. Gastos financieros.	- 154.000,00	0,324%	- 109.000,00	0,251%	41,284%
a) Por deudas con empresas del grupo.	- 149.000,00	0,313%	- 109.000,00	0,251%	36,697%
b) Por deudas con terceros.	- 5.000,00	0,011%	-	-	-
A.2) RESULTADO FINANCIERO	16.000,00	0,034%	403.000,00	0,929%	-96,030%
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.556.000,00	3,273%	3.417.000,00	7,878%	-54,463%
20. Impuestos sobre beneficios.	- 515.000,00	1,083%	- 811.000,00	1,870%	-36,498%
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES	1.041.000,00	2,190%	2.606.000,00	6,008%	-60,054%
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	1.041.000,00	2,190%	2.606.000,00	6,008%	-60,054%

Tabla 3.3. Cuenta de Pérdidas y Ganancias analítica.

Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

- Margen de explotación no muy alto, reducido en un 49% en el último año como consecuencia del incremento de los costes de explotación por encima de la tasa de aumento de los ingresos. La venta de productos es la actividad generadora de recursos principalmente. Destaca el cambio de valor en el epígrafe 13, relativo a otros resultados.

2. Resultados financieros positivos, aunque drásticamente disminuidos. Reducidos costes financieros.
3. Descenso de la cifra de beneficios de un 60%, debido a las variaciones negativas de los resultados de explotación y financieros.
4. Las partidas que más variaciones han presentado en valores absolutos y relativos son; aprovisionamientos, ventas, otros resultados e ingresos financieros.

3.2.2. Análisis de ratios

Elaboraremos una serie de ratios significativos sobre la rentabilidad, liquidez y solvencia.

RENTABILIDAD		
RATIO	31/01/2015	31/01/2014
EBITDA	4.636.000,00	6.257.000,00
BAIT	1.710.000,00	3.526.000,00
BAT	1.556.000,00	3.417.000,00
BN	1.041.000,00	2.606.000,00
ROA	3,9694%	7,7636%
ROE	7,6114%	15,5262%
ROE NETA	5,0922%	11,8411%
MARGEN DE EXPLOTACIÓN	3,2394%	6,9492%

Tabla 3.4. Ratios rentabilidad

Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

1. El descenso del BAIT (Beneficio Antes de Intereses e Impuestos) ha sido casi del 50%, lo que ha provocado que la rentabilidad económica ó ROA (Return on Assets) haya aminorado en casi 4 puntos porcentuales. La explicación deriva del comportamiento experimentado por el margen (BAIT/Ventas), mientras que la rotación (Ventas/activo) incluso ha crecido.
2. La misma línea han seguido el ROE (Return on Equity) ó rentabilidad financiera, como consecuencia del descenso del BAT (Beneficio Antes de Impuestos). La rentabilidad financiera neta (BN/FP) ha experimentado un comportamiento similar al anterior.
3. En resumen, la rentabilidad de la entidad se ha visto mermada en el último año como consecuencia de los peores resultados operativos de la empresa, debido al descenso del margen sobre ventas.

LIQUIDEZ		
RATIO	31/01/2015	31/01/2014
FONDO DE MANIOBRA	(7.157.000,00)	(1.106.000,00)
CAPITAL CIRCULANTE TÍPICO	(0.703.000,00)	(11.480.000,00)
RATIO CIRCULANTE	65,264%	94,724%
RATIO QUICK	37,202%	75,011%
RATIO TESORERÍA	0,010%	0,000%
FONDOS GENERADOS	X	X
FM/AC	-53,224%	-5,570%

Tabla 3.5. Ratios de liquidez

Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad

1. Incremento enorme del Fondo de Maniobra (AC-PC) , consecuencia de la reducción del activo corriente, en concreto de las inversiones a corto plazo en empresas del grupo y asociada. Signo de desequilibrios a corto plazo que podrían dar lugar a problemas de liquidez.
2. Descenso de todos los ratios de liquidez, debido a lo comentado en el párrafo anterior. Recordad que éste es un análisis estático, para analizar con mayor detalle la liquidez habría que evaluar desde el punto de vista dinámico.
3. Los fondos generados acentúan los problemas de liquidez de la empresa, ya que no son lo suficientemente grandes como para hacer frente a los vencimientos de las deudas a corto plazo proveniente principalmente de proveedores.
4. El capital circulante típico es negativo, ya que los activos funcionales son menores que los pasivos espontáneos. Esto significa que la actividad operativa está sobrefinanciada, bien por problemas de pago o por capacidad de negociación.

SOLVENCIA		
RATIO	31/01/2015	31/01/2014
PATRIMONIO NETO	21.733.000,00	23.624.000,00
ACTIVO/FINANCIACIÓN AJENA	202%	208%
PASIVO/PN. APALANCAMIENTO	98%	92%
FONDOS GENERADOS	4.027.000,00	4.784.000,00
PASIVO NO ESPONTÁNEO	2.797.000,00	5.084.000,00
PASIVO NO ESPONTÁNEO/FONDOS GENERADOS	0,694561708	1,06270903

Tabla 3.6. Ratios de solvencia.

Fuente: Elaboración propia a través de las CCAA de la entidad.

1. Buena situación de solvencia, el activo supone el doble de los recursos ajenos de la entidad, es decir, con la estructura económica podríamos hacer frente perfectamente a todas las deudas. Este análisis, a pesar de que es muy intuitivo, puede llevarnos al error de pensar que podemos enajenar cualquier elemento para hacer frente a las deudas, sin embargo, hay una serie de activos cuya venta es imposible porque producirían el cese de las operaciones.
2. Atendiendo a los fondos generados por la empresa, éstos ponen de manifiesto un desequilibrio, como hemos comentado anteriormente, lo que supone que la solvencia de la empresa queda entre dicho en tanto que no genera fondos para hacer frente a sus vencimientos a c/p presentes y los futuros que puedan surgir. Recordemos que la solvencia además de estudiarla desde un punto de vista estático hay que hacerlo desde un punto de vista dinámico.
3. La empresa carece de pasivos espontáneos importantes, es decir, financiación procedente entidades de créditos, proveedores inmovilizado etc.

3.3. REVISIÓN Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL **A7**

El término de control interno da lugar a muchas definiciones, pudiéndose resumir en la que sigue, ofrecida por Cañibano; *“El control interno es aquel conjunto de elementos,*

normas y procedimientos encaminados a lograr la máxima eficacia en la gestión de la empresa y, en definitiva, al óptimo logro de sus fines”.

Las normas de auditoría exigen que el auditor estudie y evalúe el sistema de control interno, con el objetivo de que éste se forme una base fiable para la determinación del alcance, naturaleza y momento de realización de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría.

El sistema de control interno está formado por el ambiente de control, los sistemas de contabilidad, los controles administrativos y los controles contables internos.

Un adecuado estudio del control interno proporciona al auditor la base para confiar en los registros existentes en la empresa, y ayuda también a identificar a aquellos que garantizan o no que las cuentas correspondientes a los mismos son las adecuadas.

Según el REA (Registro de Economistas Auditores), son tres los elementos que configuran el control interno;

- Estructura organizativa, que incluye las áreas de responsabilidad, canales de comunicación, líneas de autoridad etc.
- Políticas y procedimientos operativos
- Políticas y procedimientos contables, que abarca tanto el proceso contable los criterios contables y los controles adicionales periódicos.

Con el control interno se busca conseguir una serie de objetivos. El REA define cinco objetivos de manera global, cuatro de ellos relacionados con aspectos generales y el último se vincula con el proceso de las transacciones a través de los sistemas contables. Entre los cuatro primeros se encuentran las *autorizaciones apropiadas* para el ejercicio de una actividad, *la clasificación contable apropiada*, *la verificación y evaluación* del contenido de los informes y bases de datos y *la salvaguardia física* de los activos. El quinto y el último, relativo al *proceso de las transacciones*, engloba una serie de objetivos secundarios.

Estos objetivos de control se relacionan directamente con los objetivos de auditoría, de ahí la importancia de su evaluación, ya que por ejemplo, si el auditor ha evaluado los controles relacionados con la exactitud de las operaciones registradas y el resultado es positivo, menos pruebas sustantivas deberá de realizar para satisfacer el objetivo de auditoría de la exactitud.

Finalmente, de entre los distintos procedimientos de auditoría relacionados con la evaluación del control interno, hemos elegido al *cuestionario de control interno*, debido a las limitaciones del presente trabajo. En primer lugar evaluaremos el ambiente de control interno, donde trataremos aspectos de la empresa en términos de estructura organizativa, y posteriormente, haremos cuestionarios de las áreas identificadas como de riesgo, analizando tanto las políticas y procedimientos operativos, como contables.

3.3.1 Ambiente de control **A10**

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que determinan la actuación de una empresa desde la perspectiva de control interno, y que por tanto afectan al grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas, actuaciones y procedimientos de la organización.

Es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección y la gerencia, influyendo al resto de la organización.

CUESTIONARIO AMBIENTE DE CONTROL INTERNO	Sí	No
Integridad, valores éticos y comportamiento de la alta dirección		
La dirección muestra interés por la integridad y los valores éticos. Enfatiza la cultura de la dirección con la importancia de estos dos conceptos.	X	

Se ha comunicado eficazmente el compromiso de la dirección con la integridad y el comportamiento ético a toda la organización.	X	
Trata la dirección de eliminar o reducir aquellas situaciones o comportamientos que pueden inducir que el personal se involucre en actos fraudulentos, ilegales o no éticos.	X	
Hay un código de conducta que incluye las normas que han de prevalecer en los trabajadores, procedimientos y relaciones con los clientes. Éste incluye sanciones claras contra los que infringen estos principios o normas.	X	
Existen medios o canales de comunicación de denuncia	X	
Conciencia de control y estilo operativo		
Se analizan por parte de la dirección los riesgos internos y externos que pueden afectar a la empresa.	X	
Se realizan procedimientos de revisión del control interno.	X	
Corrige la dirección oportunamente las deficiencias identificadas en el control interno.	X	
Existe rotación en los puestos de funciones claves.		X
Compromiso de la dirección frente a la competencia		
El conocimiento y experiencia de la dirección y niveles superiores de la empresa es apropiado.	X	
El personal cuenta con la capacidad y el entrenamiento necesario para su nivel de responsabilidad.	X	
Existen perfiles para los cargos o se ha especificado los requisitos de los conocimientos, habilidades o destrezas que requieren los principales cargos.	X	
Estructura organizacional		
Existe un organigrama formal.	X	
El organigrama define claramente las líneas de autoridad, responsabilidad y dependencia.	X	
La estructura organizacional es adecuada para el tamaño, actividades y complejidad de la organización.	X	
La dirección revisa y modifica la estructura organizacional.		X
Asignación de autoridad y responsabilidades		
Se asigna responsabilidad y se delega autoridad de manera clara.	X	
Hay una adecuada supervisión de las operaciones descentralizadas.	X	
Existe una estructura adecuada para asignar la propiedad de la información.	X	
Existe una estructura de asignación de autoridad adecuada para la autorización y aprobación de transacciones.	X	
Existe una segregación de las actividades incompatibles.		X
Políticas y prácticas de recursos humanos		
Existen normas y procedimientos para la contratación, promoción, remuneración etc.	X	
Hay descripciones de funciones, manuales de referencia y otros medios para comunicar a los trabajadores sus responsabilidades.	X	
Existen políticas de formación y capacitación.	X	
Las contrataciones se realizan en función de convenios o decretos.	X	
El desempeño de cada trabajador es evaluado periódicamente.	X	
EVALUACIÓN GLOBAL	El ambiente de control interno es positivo, aunque muestra algunas debilidades.	

Tabla 3.7. Cuestionario sobre ambiente de control interno
Fuente: Elaboración propia a través de varios portales webs

3.3.2. Revisión y evaluación de las principales áreas de auditoría

Las áreas que implican un mayor riesgo inherente, como hemos comentado anteriormente, son a las que le hemos aplicado los procedimientos de control interno para obtener información acerca del funcionamiento del mismo, lo que nos llevará a concluir, en función de los resultados, si realizar pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas directamente. Además de a ellas, también hemos optado por evaluar el área de inmovilizado y la de proveedores, por la importancia cuantitativa de las mismas.

Como decíamos anteriormente, serán los cuestionarios el procedimiento elegido, debido a las limitaciones de nuestro trabajo.

Es uno de los métodos más extendidos entre los auditores, ya que nos permite evaluar los aspectos básicos del control interno. Son rellenados por los responsables de la empresa, tienen en de preguntas, en los que una respuesta negativa evidencia ausencia de control en ese aspecto.

3.3.2.1 Cuestionario de control interno área de existencias

ÁREA DE TRABAJO: EXISTENCIAS		
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		
Cuestiones	SÍ	NO
Existen normas sobre los criterios de valoración de las existencias.	X	
Se realizan recuentos físicos sistemáticos que se acompañan de los análisis, justificaciones, aprobaciones y contabilización de las diferencias existentes.	X	
Los movimientos físicos están adecuadamente soportados en documentación normalizada.	X	
Los productos individuales están valorados a su coste, empleándose métodos que impliquen que lo anterior se realiza de manera efectiva.		X
Todos los factores que intervienen en el cálculo del coste de las existencias se han incluido en la valoración de las mismas.		X
Las existencias no están sobrevaloradas por costes excesivos, directos o indirectos.		X
La contabilización de costes indirectos es correcta.		X
Existe un adecuado sistema de información de costes.		X
Los sistemas de información aseguran que todos los componentes del coste son incluidos.		X
Existe un manual de procedimientos y normas relativas a la protección física de las existencias.	X	
Existencia de segregación de funciones entre las personas que contralan físicamente las existencias.	X	
Existencia de un sistema prenumerado de expresión documental de las operaciones.	X	
Se comprueba sistemáticamente los documentos relacionados con las operaciones de existencias.	X	
Las compras de mercancías se llevan a cabo según unas normas, las cuales determinan qué personas y qué departamentos son los encargados.	X	

Tabla 3.8 Cuestionario de control interno área de existencias

Fuente: Elaboración propia a través de Fernández de Valderrama, J.L. "Teoría y práctica de la auditoría II"

El área de existencia presenta un inadecuado sistema de control interno relativo al sistema de costes e información económica, de manera que no tienen un adecuado sistema de imputación de costes indirectos y directos a las existencias.

A pesar de que si cumplen con los principios y criterios contables de valoración de existencia a su coste de producción, según nos indica la memoria, no existen procedimientos o métodos que lo hagan de una manera exacta, por lo que pueden surgir incorrecciones materiales.

Recordamos que la empresa no mantiene existencias por productos terminados, pero si por materias primas y otros aprovisionamientos, que en este caso son los cerdos, a los que además de su precio de adquisición habría que incluir todos los relacionados con ellos, directos o indirectos, y su mantenimiento.

3.3.2.2 Cuestionario de control interno área de tesorería

ÁREA DE TRABAJO: TESORERÍA		
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		
Cuestiones	SÍ	NO
Rotan diariamente los turnos de cajeros.	X	
Se realizan por personas distintas del cajero:		
a) El registro de ventas y la preparación de asientos mensuales respectivos.	X	
b) El registro de cobros y la preparación de los asientos mensuales respectivos.	X	
c) Los registros individuales de clientes.	X	
Los recibos justificativos de las operaciones de caja están:		
a) Preenumerados.	X	
b) Confeccionados el original y duplicado de forma simultánea.	X	
Se efectúan arqueos periódicos de fondos por parte del personal independiente de su custodia y/o manejo.	X	
Los fondos depositados en cuentas corrientes y en las cajas de la empresa son razonables para las necesidades operativas de la empresa.		X
Existen medidas adecuadas relativas a la seguridad y protección del efectivo.	X	
Personas ajenas al departamento de caja efectúan comprobaciones relativas a los registros de cobro.	X	
Se anulan, poniendo el sello de pagado, las facturas y demás documentos justificativos en el momento en que se firman los cheques emitidos para su pago.	X	
Los responsables de firmar los cheques no tienen acceso a:		
a) Los fondos de caja.		X
b) La aprobación de pago de fondos.		X
c) El registro contable del efectivo.		X
Se revisa la documentación justificativa de los cheques presentados para su firma.	X	
Se entregan los cheques después de firmarlos a sus destinatarios, sin que los empleados responsables de su preparación tengan, con posterioridad, acceso a los mismos.	X	
Se realizan conciliaciones bancarias mensuales por trabajadores que no tienen acceso al efectivo o a la emisión de cheques.	X	
La aprobación de las conciliaciones bancarias se realizan por terceras personas a quien la realizó.		X
Se sellan y archivan los comprobantes en el momento de realizar un reembolso, con objeto de evitar su doble utilización.	X	
Las operaciones de tesorería que impliquen un pago se basan en autorizaciones pertinentes del departamento de compras u otros facultados	X	

Tabla 3.9 Cuestionario de control interno área de tesorería

Fuente: Elaboración propia a través de Fernández de Valderrama, J.L. "Teoría y práctica de la auditoría II"

El área de tesorería es siempre un área con riesgo inherente por su propia naturaleza, en concreto, resulta raro que dado los niveles de ventas existentes, la tesorería tenga un saldo tan reducido.

Ya hemos indicado la casuística de la empresa en relación con la tesorería, cuya gestión final está centralizada en la empresa matriz, sin embargo, los cobros y los pagos y la llevanza inicial la realiza la empresa filial, cediendo posteriormente la tesorería resultante, como así indica el hecho de que surjan activos a favor de la primera, de manera que la evaluación del control interno del área de tesorería sigue siendo importante desde el punto de vista de la auditoría.

La conclusión extraída del cuestionario es que el sistema existente de control tiene en cuenta todos los aspectos claves.

3.3.2.3 Cuestionario de control interno área de inmovilizado

ÁREA DE TRABAJO: INMOVILIZADO MATERIAL		
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		
Cuestiones	SÍ	NO
Existen y se utilizan métodos para comprobar que los saldos de mayor coinciden con la suma de saldos individuales.	X	
Los registros individuales son conciliados periódicamente con el mayor general.	X	
Los saldos individuales están correctamente descritos y clasificados.	X	
Existen registros auxiliares adecuados para representar todas las operaciones efectuadas, y en éstos se identifican el número de identificación, valor de origen, mejoras, amortizaciones, deterioros, actualizaciones y localización.	X	
El sistema informático es el adecuado para las necesidades informativas de la compañía, y utilizan programas para determinar el valor actual de las provisiones por desmantelamiento.	X	
Se realizan recuentos físicos sistemáticos, donde se identifiquen los activos, y se verifique la existencia y el estado físico de los mismos.	X	
Los responsables de los recuentos físicos son personas ajenas a las tareas de contabilización y custodia.		X
Se hacen cálculos adecuados para las dotaciones a la amortización, considerando las estimaciones de vida útil, fechas de comienzo, contribución a los ingresos de la compañía etc.	X	
La protección física de los activos de inmovilizado material es adecuada.	X	
Todos los bienes del inmovilizado son necesarios para el desarrollo del trabajo.	X	
Hay presupuesto anuales de inversiones y análisis de desviaciones.		X
Existe un sistema de autorizaciones para la aprobación por anticipado de las operaciones relacionadas con el inmovilizado material.	X	
Se definen las situaciones que dan lugar a bajas o retiros de los elementos de inmovilizado.	X	
Existen registros auxiliares donde se recojan todas las operaciones realizadas en el inmovilizado.	X	

Tabla 3.10 Cuestionario de control interno área de inmovilizado

Fuente: Elaboración propia a través de Fernández de Valderrama, J.L. "Teoría y práctica de la auditoría II"

La conclusión sacada del sistema de control interno del área de inmovilizado en general es positiva, salvo dos cuestiones, que no suponen riesgo de auditoría.

La empresa, además de disponer, a priori, de un buen sistema de control interno, según comenta su memoria, lleva a cabo la contabilización de los inmovilizados según los principios establecidos por el PGC, de manera que los sistemas contables, y de procedimientos, que forman el control interno, son positivos.

3.3.2.4 Cuestionario de control interno áreas de ventas y cuentas a cobrar

ÁREA DE TRABAJO: VENTAS Y CUENTAS A COBRAR		
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		
Cuestiones	SÍ	NO
Se concilian mensualmente los registros auxiliares de ventas con las cifras del mayor general.	X	
Es independiente el departamento de las ventas de los de créditos y cuentas a cobrar.		X
Se revisan las listas de precios de facturación de los productos.	X	
Existe un registro de pedidos y se cancelan los ya servidos.	X	
Se comprueban las facturas de ventas con los pedidos autorizados, albaranes de salida y verificación aritmética.	X	
La facturación se efectúa exclusivamente en base al albarán de salida.	X	
Los albaranes de salida son entregados sistemáticamente a contabilidad para su facturación.	X	
Se utilizan facturas prenumeradas para todas las operaciones relacionadas con el área.	X	
Las facturas son preparadas por personas distintas al manejo de las existencias.	X	
Se realizan cuadros periódicos entre facturas del período y albaranes de salidas efectuados.	X	
Las facturas son comprobadas en cantidad con los albaranes, y en precio con los catálogos de precios.	X	
Existen mayores auxiliares para cada uno de los conceptos significativos de las cuentas a cobrar.	X	
Se concilian mensualmente los registros auxiliares con las cifras del mayor.	X	
Confirmaciones de saldos con clientes y se investigan las diferencias.		X
El personal de tesorería y ventas es ajeno al del mantenimiento de los saldos de clientes.		X
La custodia de los efectos a cobrar se mantiene por personas ajenas al departamento de contabilidad.		X
Existe una política definida de descuentos.	X	
Se envían extractos de cuentas a todos los clientes.	X	
Se mantienen registros de los descuentos realizados.	X	
Existencia de un sistema de información que permita contabilizar la operación realizada de manera adecuada.	X	
Se revisan y aprueban los pedidos de clientes antes de su aprobación.		X
Las altas y bajas de clientes son adecuadamente supervisadas y aprobadas.	X	

Tabla 3.11 Cuestionario de control interno áreas de ventas y cuentas a cobrar

Fuente: Elaboración propia a través de Fernández de Valderrama, J.L. "Teoría y práctica de la auditoría II"

El sistema de control interno de ventas y cuentas a cobrar en general es favorable, aunque presenta algunos fallos suponen cierto riesgo de auditoría, como es el caso de que la custodia física de los efectos se mantengan por personas que tienen acceso a la contabilidad, pudiendo surgir incorrecciones o fraudes, o que el departamento de cobros no sea independiente del de ventas. En definitiva, si observamos los resultados del cuestionario, todas las deficiencias se centran en la no separación de funciones.

A pesar de ello, el riesgo no se presume elevado, siendo en este caso, los factores inherentes los que pueden suponer mayor riesgo, al tratarse en la mayoría de los casos ventas con empresas vinculadas.

Por último, comentar que cuando hablamos de área de ventas, al inicio de la planificación elegimos por un área de pérdidas y ganancias, de manera que esta

primera y la de compras, serán parte de un área mayor a efectos del trabajo de auditoría.

3.3.2.5 Cuestionario de control interno áreas de compras y cuentas a pagar

ÁREA DE TRABAJO: COMPRAS Y CUENTAS A PAGAR		
CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO		
Cuestiones	SÍ	NO
Se realizan conciliaciones periódicas entre el Mayor general y los saldos individuales.	X	
La responsabilidad para aprobar pasivos por compras está segregada del proceso contable y restringida al personal autorizado.	X	
Las funciones de contabilización están segregadas de las de gestión.	X	
Se realizan conciliaciones periódicas con extractos bancarios y otros tipos de documentos acreditativos.	X	
La apertura de una cuenta de proveedor está restringida al personal autorizado.	X	
Las contabilizaciones en las cuentas de proveedores sólo pueden efectuarse a través de los circuitos normales de compras.	X	
Los responsables de las conciliaciones son independientes de las funciones de registro en la contabilidad.		X
Se llevan a cabo procedimientos de circularización con los proveedores.	X	
La recepción de un producto indica la contabilización de un pasivo.	X	
Se realizan cuadros periódicos entre la suma de las mercancías recibidas y los pasivos contabilizados.	X	
La codificación y prenumeración de las facturas de compras son adecuadas.	X	
Todas las compras se aprueban bajo pedido escrito y autorizado por un nivel adecuado dentro de la organización, y bajo las requisiciones de los departamentos encargados.	X	
Se dispone de una lista de proveedores autorizados, a los que debe de ceñirse las ventas.	X	
La apertura de una cuenta de proveedor está restringida al personal autorizado.	X	
Se programan las compras de tal manera que no se tenga que depender de entregas de emergencia.		X
Se encuentran debidamente segregadas las funciones de		
a) Contabilidad		X
b) Almacenes		X
c) Caja		X
Se tiene registro de las compras solicitadas y recibidas.	X	
El departamento de recepción recibe copia de las órdenes de compra	X	
El departamento de contabilidad recibe directamente las facturas y albaranes.	X	
Se comparan copias de las órdenes de compra con facturas y albaranes.	X	
Existe un control adecuado sobre el volumen de compras y sobre los descuentos aplicados.	X	
Existe control sobre las devoluciones realizadas y los pagos pendientes de recibir por las mismas.	X	

Tabla 3.12 Cuestionario de control interno áreas de compras y proveedores

Fuente: Elaboración propia a través de Fernández de Valderrama, JL. "Teoría y práctica de la auditoría II"

Al igual que en las dos áreas anteriores, las principales deficiencias del sistema de control interno de las compras y de los proveedores, se focalizan en la segregación de funciones, sin que esto presuponga en este caso un riesgo de

control elevado, pero si habría que tenerlo en cuenta a la hora de decidir los procedimientos de auditoría a realizar.

En lo que respecta a lo demás, parece que las políticas de procedimientos operativos, autorización de operaciones, así como las relacionadas con el proceso contable, son adecuadas.

3.4. DETERMINACIÓN DE LA IMPORTANCIA RELATIVA A9

El auditor expresa su opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto y no sobre cada cifra individual de las mismas, ya que elevaría el trabajo a realizar a cuotas incompatibles con un trabajo real de auditoría. Por tanto, el volumen de pruebas o evidencias a obtener sobre ellas, sobre las cifras individuales, vendrá determinado por su relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, es decir, con la importancia relativa de la cifra individual respecto al total de las cuentas anuales.

La estimación de la importancia relativa influye en la planificación de la auditoría y es fundamental para la evaluación de los resultados obtenidos al completar el trabajo de auditoría, para determinar si las cuentas anuales tomadas en su conjunto reflejan la imagen fiel de la empresa razonablemente.

La importancia relativa y el riesgo probable son dos conceptos inherentes al trabajo de auditoría ya que ayuda a seleccionar las líneas de actuación para determinar la cantidad y calidad de evidencia necesaria, es decir, la evidencia a obtener será función de la importancia relativa y el riesgo probable.

En este sentido, se considera que para evaluar el riesgo probable debe considerarse el criterio de importancia relativa, y viceversa, lo que supone que para medir la importancia relativa de una determinada cuenta o área habrá que analizar su riesgo probable, y de manera inversa, estudiar si dicho riesgo es importante en las cuentas anuales en su conjunto.

A continuación pasamos a definir más detalladamente ambos conceptos;

La norma española nº2, la define como *“la magnitud de una omisión o declaración errónea de información contable que, a la luz de las circunstancias presentes, indique la probabilidad de que el juicio de una persona razonable, que confíe en la información, sea modificado o afectado por la omisión o la declaración errónea.”*

La norma técnica 2.5.18 sobre Ejecución del Trabajo define el riesgo probable como *“la posibilidad de que el auditor no detecte un error significativo que pudiera existir en las cuentas, por la falta de evidencia respecto a una determinada partida o por la obtención de una evidencia deficiente o incompleta sobre la misma”*.

En conclusión, el auditor debe aplicar sus procedimientos según el riesgo relativo de error que corre en cada uno de los grupos sometidos a examen.

El riesgo de auditoría o riesgo probable tiene dos componentes principales; el riesgo de presentaciones erróneas y el riesgo de detección. El primero de ellos se subdivide a su vez en riesgo inherente y riesgo de control.

La idea básica según en SAS (Statement of Auditing Standard) nº 47, es que el auditor determine los riesgos inherentes y de control, y planifique su trabajo de manera que el riesgo de detección sea lo suficientemente bajo para que el riesgo general de auditoría no supere un nivel aceptablemente bajo. Si una empresa tiene un defectuoso control interno y el riesgo inherente se ha estimado alto, el alcance del trabajo de auditoría será mucho mayor.

Recordemos el modelo de riesgo del AICPA; $RA = RI * RC * RD$

En cuanto a la importancia relativa, ésta podemos clasificarla en tres dependiendo de la etapa de auditoría a las que nos refiramos, lo que supone que debe ser considerada a lo largo del desarrollo del trabajo.

A.) Importancia relativa en la emisión del informe (CIRI); Como resultado de la aplicación del programa de auditoría, el auditor puede encontrarse con alguna limitación al alcance, error, omisión o incumplimientos de principios y criterios contables que resulten de aplicación. Dado que debemos de expresar nuestra opinión sobre las cuentas anuales en su conjunto, debemos de evaluar si dichas circunstancias, en su conjunto, son importantes o no en relación a las cuentas anuales. Es una cuestión de juicio profesional, aunque existen varias guías a modo orientativo que nos informan de los aspectos cuantitativos a tener en cuenta.

B.) Importancia relativa en la planificación (CIRP); Se establece un nivel de importancia relativa similar al anterior, aunque un poco más bajo por causas prácticas, de manera que se coge de referencia el valor anterior.

C.) Importancia relativa en la ejecución del trabajo; Como ya hemos comentado, la importancia relativa en la planificación se fija en función de las cuentas anuales en su conjunto, sin embargo, el auditor realiza comprobaciones selectivas de las distintas áreas individuales de las cuentas.

Para la NIA-ES 320, relativa a la *“Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”*, la importancia relativa en esta fase, se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de 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.

Esto supone determinar un límite máximo de aceptación de errores para cada área de las cuentas, que permitan concluir que se logró el objetivo de auditoría a pesar de haberse identificado incorrecciones.

Este límite de aceptación de errores en cada área se conoce como *“error tolerable”*, el cual será una fracción de la importancia relativa establecida al elaborar el plan de auditoría.

A continuación, pasamos a calcular la Importancia Relativa, utilizando como guía los parámetros establecidos en la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de *“importancia relativa”*, publicada a través de la Resolución 14 de junio de 1999 del ICAC. Esta norma se encuentra actualmente derogada, con lo cual la utilizo a modo de consulta e informativa, ya que es la que más información cuantitativa contiene acerca de los parámetros que sirven de base para calcular la importancia relativa.

Antes de comenzar, es importante recordar lo que esta misma norma introduce; *“no pretende sustituir el juicio profesional del auditor en cada caso concreto”, “Si bien no existen unos criterios u objetivos determinantes y sin perjuicio del juicio profesional del auditor se pueden establecer unos parámetros, que, como guías y a título orientativo, se incluyen en el apéndice de la presente Norma”*.

En primer lugar debemos de seleccionar el tipo de empresa de entre las 5 que establece la norma.

Tipos de empresas según Resolución del ICAC
Empresas con beneficios normales
Empresas con pérdidas o en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad
Empresas en desarrollo (sin alcanzar el volumen normal de operaciones)
Empresas no lucrativas
Pequeñas y medianas empresas

Tabla 3.13 Tipos de empresas para elaborar la IR
Fuente: Elaboración propia a través de Resolución 14 de junio 1999 del ICAC

Seleccionamos la categoría de “Empresas con pérdidas o en punto muerto o con bajo nivel de rentabilidad”, ya que según el REA (Registro de Economistas Auditores) las empresas con beneficios normales serían aquellas con un resultado de operaciones continuadas entre un 5-10% de su cifra anual de negocios. Dado que no cumple con ese criterio en el último año ni con los restantes, elegimos por descarte la segunda opción.

Procedemos a calcular la importancia relativa para aquellos ajustes que afectan resultados en la emisión del informe.

Ajustes que afectan al resultado del ejercicio				
Base	Importe	Tramo	Intervalo de materialidad	Valor elegido
Total del importe neto de la cifra de negocios	47.540.000,00	0,5%-1%	237700-475400	-
Valor CIRI				332.780,00
Valor CIRP				330.000,00

Tabla 3.14 Cálculo IR para Ajustes que afectan a Resultados

Fuente: Elaboración propia

Elegimos la base de cálculo el importe neto de la cifra de negocios porque consideramos que es representativo de la empresa y por tanto puede ser el elemento de referencia, en el sentido que su valor no es excesivamente reducido ni grande, como consecuencia de problemas empresariales u operaciones extraordinarios respectivamente, sino que muestra una tendencia ascendente y ha permanecido estable en los últimos años.

Por otra parte, en la práctica auditora, la importancia relativa en aquellas empresas con ánimo de lucro suele establecerse según criterio de importe de la cifra de ventas.

En cuanto al valor elegido, hemos optado por aquel que sea el resultado de aplicar el 0,7% al importe-base, sin elegir el intervalo inferior porque no existen riesgos inherentes y de control que lo justifiquen, pero si hay circunstancias de riesgo, aunque en general el nivel de riesgo es bajo, que hacen que planifiquemos nuestro trabajo de manera prudente para obtener una evidencia suficiente y de calidad.

Finalmente, elegimos un nivel de importancia relativa para ajustes que afecten a resultado del ejercicio en la planificación de la auditoría (CIRP) por debajo del CIRI. Seguidamente calculamos la importancia relativa en el informe para aquellas reclasificaciones para partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Reclasificaciones entre partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias					
EPÍGRAFE. RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	Importe	Tramo	Tramo inferior	Tramo superior	Valor elegido
1. Importe neto de la cifra de negocios.	47.540.000	5-10%	2.377.000	4754000	3.327.800
4. Aprovisionamientos.	(34.271.000)	5-10%	(1.713.550)	(3427100)	2.398.970
5. Otros ingresos de explotación.	(780.000)	5-10%	39.000	78000	54.600
6. Gastos de personal.	(6.565.000)	5-10%	(328.250)	(656500)	459.550
7. Otros gastos de explotación.	(3.580.000)	5-10%	(179.000)	(358000)	250.600
8. Amortización del inmovilizado.	(2.926.000)	5-10%	(146.300)	(292600)	204.820
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	564.000	5-10%	(28.200)	56400	39.480

13. Otros resultados.	2.000	5-10%	100,00	(200)	140,00
EPÍGRAFE. RESULTADO FINANCIERO	-	-	-	-	-
14. Ingresos financieros.	170.000,00	5-10%	8.500,00	17.000,00	11.900,00
15. Gastos financieros.	(154.000,00)	5-10%	(7.700,00)	(15.400,00)	10.780,00

Tabla 3.15 Cálculo IR para reclasificaciones entre partidas de la cuenta de PyG

Fuente: Elaboración propia

Establecemos el valor elegido de la importancia relativa (CIRI) aplicando al importe el 7%, en base a la justificación expuesta anteriormente de las circunstancias de riesgo de la empresa. El valor elegido como límite de la importancia relativa implica una variación tanto negativa como positiva.

A continuación calcularemos la importancia relativa en el informe de auditoría de aquellos ajustes que afecten a partidas del balance y no al resultado del ejercicio.

Ajustes que afectan a partidas del balance y no al resultado del ejercicio					
Base	Importe	Tramo	Tramo inferior	Tramo superior	Valor elegido
Activo no corriente	29.633.000,00	3-5%	888.990,00	1.481.650,00	1.037.155,00
Activo corriente	13.447.000,00	3-5%	403.410,00	672.350,00	470.645,00
Patrimonio neto	21.733.000,00	3-5%	651.990,00	1.086.650,00	760.655,00
Pasivo no corriente	743.000,00	3-5%	22.290,00	37.150,00	26.005,00
Pasivo corriente	20.604.000,00	3-5%	618.120,00	1.030.200,00	721.140,00

Tabla 3.16 Cálculo IR para ajustes que afectan a partidas del balance

Fuente: Elaboración propia

La norma establece que la base sobre la que calcular la materialidad debe ser la más representativa de las posibles, por lo que hemos optado a elegir el total del balance de la empresa en el ejercicio 2014, ya que no ha experimentado grandes variaciones en global en los últimos años y al ser la base, en nuestra opinión, más idónea con la que relacionar la importancia relativa de un ajuste.

Hemos establecido aquel valor para la CIRI que sea igual al 3,5% del importa-base, en base de los criterios de riesgo ya expuestos.

Para las reclasificaciones que afectan a partidas de balance en la emisión del informe hemos establecido los siguientes valores.

Reclasificaciones entre partidas de Balance					
Base	Importe	Tramo	Tramo inferior	Tramo superior	Valor elegido
Activo no corriente	29.633.000,00	5-10%	1.481.650,00	2.963.300,00	2.074.310,00
Activo corriente	13.447.000,00	5-10%	672.350,00	1.344.700,00	941.290,00
Patrimonio neto	21.733.000,00	5-10%	1.086.650,00	2.173.300,00	1.521.310,00
Pasivo no corriente	743.000,00	5-10%	37.150,00	74.300,00	52.010,00
Pasivo corriente	20.604.000,00	5-10%	1.200,00	2.060.400,00	1.442.280,00

Tabla 3.17 Cálculo IR para reclasificaciones que afectan a partidas del balance*Fuente: Elaboración propia*

El valor elegido para la CIRI, es aquel que resulte de aplicar el 7% al importe base. Seleccionamos este valor entre las posibilidades que ofrece el intervalo dado las características de riesgo.

Importancia relativa ante cambios de principios contables, partidas extraordinarias o incidencias cualitativas en la emisión del informe					
Base	Importe	Tramo	Tramo inferior	Tramo superior	Valor elegido
Total importe neto de la cifra de negocios	47.540.000	1-2%	475.400	950.800	594.250

Tabla 3.18 Cálculo IR para cambios contables, partidas extraordinarias etc.*Fuente: Elaboración propia*

En este caso, hemos elegido como importe-base al total del importe neto de la cifra de negocios, por las explicaciones dadas cuando comentábamos la IR para los ajustes en los resultados. Consideramos que el resultado es la cifra más característica de una empresa con fines lucrativos.

Una vez concluido el cálculo de la importancia relativa en la planificación, pasamos a cuantificar el error tolerable por área de auditoría.

Hemos seguido el modelo de riesgo del AICPA, "Audit Risk and Materiality in conducting an Audit", que establece que el riesgo de auditoría es la conclusión de el riesgo de detección, inherente y de control. $RA = RI * RC * RD$.

En este sentido, debemos de tener presente los niveles de riesgos inherentes y de control previamente observados y documentados, con el objetivo de ajustar el error tolerable al nivel de riesgo de un área. De esta manera, el error tolerable de un área será menor cuanto mayor sea el nivel de riesgo, ya que exigiremos un riesgo de detección más bajo lo que implica que el alcance de las pruebas de auditoría será mayor.

CÁLCULO ERROR TOLERABLE							
REF	Descripción	Importe	Control interno	Riesgo inherente	Factor "C"	Error torerable	
I.I	Inmovilizado intangible	240000	Bueno 1	BAJO 0	1	330.000,00	
I.M	Inmovilizado material	28884000	Bueno 1	MEDIO 1	2	165.000,00	
EX	Existencias	5782000	Malo 3	MEDIO 1	4	82.500,00	
CC	Cuentas a cobrar	1461000	Medio 2	BAJO 0	2	165.000,00	
T	Tesorería	2000	Bueno 1	ALTO 2	3	110.000,00	
A.V	Activos vinculados	6196000	Bueno 1	ALTO 2	3	110.000,00	
O.A	Otros activos	515000	Bueno 1	BAJO 0	1	330.000,00	
C.P	Cuentas a pagar	17944000	Medio 2	MEDIO 1	3	110.000,00	
HP	Pasivos vinculados	788000	Bueno 1	BAJO 1	2	165.000,00	
O.P	Otros pasivos	2615000	Bueno 1	BAJO 0	1	330.000,00	
PN	Patrimonio neto	20692000	Bueno 1	BAJO 0	1	330.000,00	
PG	Pérdidas y ganancias	1041000	Bueno 2	MEDIO 1	3	110.000,00	

Tabla 3.19 Cálculo del error tolerable por área de auditoría*Fuente: Elaboración propia*

3.5. IDENTIFICACIÓN DE LOS RIESGOS DE AUDITORÍA DETECTADOS **A8**

Riesgos inherentes detectados		
Nº de riesgo	Área de auditoría afectada	Nivel de riesgo
1	Inversiones financieras en partes vinculadas	ALTO
2	Ventas y prestaciones de servicios con partes vinculadas	ALTO
3	Existencias de materia prima	MEDIO
4	Tesorería	ALTO
5	Inmovilizado material	MEDIO
6	Cuentas a cobrar y compras	MEDIO

Tabla 3.20 Resumen riesgos inherentes

Fuente: Elaboración propia

1. Lo consideramos un riesgo inherente del nivel más alto debido a la propia naturaleza de la cuenta, ya que todas aquellas operaciones o transacciones con partes vinculadas pueden ser objeto de manipulación contable y dar lugar a incorrecciones materiales significativas, debido a la importancia cuantitativa de esta partida en la empresa. Las inversiones en partes vinculadas en este caso, surgen de operaciones financieras y comerciales, derivadas la mayoría de la cesión de la tesorería como consecuencia de la gestión centralizada de la misma.
2. Las ventas y las prestaciones de servicios suponen partidas alto riesgo inherente, ya que pueden ser modificadas con objeto de obtener otro resultado del ejercicio, entre otras. A este hecho se le añade que la mayoría se realizan con partes vinculadas, lo que supone un agravante del riesgo inherente.
3. Por la propia naturaleza de la cuenta y de la empresa, al tener que imputar costes indirectos y otros de manera no fácil a las materias primas, puede dar lugar a incorrecciones materiales voluntarias o involuntarias.
4. Es una de las áreas de auditoría con mayor riesgo inherente. La empresa cede la mayoría de su tesorería una vez cobradas las ventas y pagadas las compras.
5. La consideramos área de riesgo debido a la importancia relativa medida en términos cuantitativos, lo que supone que puedan existir incorrecciones materiales en la valoración de las mismas, amortizaciones, deterioros etc, que afecten significativamente a la imagen fiel de la empresa.
6. Debido al elevado valor de los proveedores y su porcentaje respecto al pasivo total se considera un área con riesgo inherente. Por su parte, las compras siempre representan riesgo inherente, acentuándose cuando se trata de una empresa de producción.

*Las ventas y compras, corresponderían al área de pérdidas y ganancias.

Riesgos de control interno detectados		
Nº de riesgo	Área de auditoría afectada	Calidad del control
1c	Existencias	BAJA
2c	Ventas y cuentas a cobrar	MEDIA
3c	Compras y cuentas a pagar	MEDIA

Tabla 3.20 Resumen riesgos inherentes

Fuente: Elaboración propia

1. El sistema de control interno relativo a las existencias, y en concreto los sistemas de información y contabilidad, no tienen procedimientos y métodos

idóneos para la imputación de costes indirectos y directos, de manera que no podemos asegurarnos de la exactitud de las existencias de materias primas.

2. No existe una adecuada segregación de tareas y no se realizan confirmaciones de saldos de ventas con los clientes.
3. No existe una adecuada segregación de funciones y no se programan las compras, de manera que pueden existir incorrecciones materiales.

Respecto a los demás áreas, o bien no presentan riesgos inherentes superiores a lo normal y con la evaluación positiva del ambiente de control entendemos que no es necesario realizar cuestionarios específicos, o presentando riesgos inherentes la evaluación a través de los cuestionarios de control ha sido positiva.

3.6. DESCRIPCIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA A APLICAR

3.6.1 Introducción

Antes de decidir que procedimientos de auditoría realizar es necesario hacer una evaluación general de los riesgos de auditoría detectados, ya sean consecuencia de riesgos inherentes o de control.

Los procedimientos de auditoría son los instrumentos con los que cuenta el auditor para obtener evidencia, que le permita formarse una base de juicio razonable sobre los datos reflejados en las cuentas anuales, y en base a dicho juicio, concluir con certeza moral que la empresa presenta las cuentas anuales según el marco de información financiera aplicable, o por el contrario, las cuentas no están libres de incorrecciones materiales.

Los procedimientos se aplican porque el simple hecho de que las cuentas anuales muestren unos datos, no es evidencia de la veracidad de los mismos.

La obtención de una evidencia insuficiente o inadecuada, consecuencia de procedimientos de auditoría mal planificados, puede dar lugar a que el auditor opine que las cuentas anuales están debidamente formuladas cuando en realidad presentan incorrecciones, y es lo que define al riesgo general de auditoría.

Existen dos tipos de pruebas o procedimientos de auditoría; las pruebas sustantivas y las pruebas de cumplimiento.

Las pruebas sustantivas pueden ser pruebas de transacciones y saldos, o pruebas de revisión analítica. Analizan los saldos, las variaciones producidas en ellos, las transacciones realizadas etc.

Las pruebas de cumplimiento son aquellas cuyo objetivo es obtener evidencia de que los procedimientos de control interno existen, están funcionando con eficacia y durante todo el período.

En algunos casos pueden existir una superposición entre ambos tipos de procedimientos, por ejemplo, en el caso en que los auditores están analizando las facturas para comprobar su correcta contabilización; por una parte evalúan la corrección contable y por otra la del sistema de control interno, ya que al detectar muchos errores se llega a la conclusión de que éste es deficiente.

El riesgo general de auditoría es resultado de tres riesgos, que ya los hemos explicado anteriormente. El enfoque de riesgo se puede entender de la siguiente manera; *“los riesgos inherentes se proyectan hacia las cuentas anuales, encontrando en su camino una serie de obstáculos interpuestos tanto por la empresa cómo por el auditor. El primero de ellos es el sistema de control interno, que detecta algunos aunque le pasan inadvertidos otros; éstos son los que el auditor pretende detectar con la aplicación de sus procedimientos sustantivos”*.

Lo anterior nos viene a decir que si existe riesgo inherente en una determinada partida o área, y la misma carece sistema de control interno, o el que posee es totalmente deficiente, la probabilidad de que las cuentas anuales presenten incorrecciones es la misma que el riesgo inherente desde el punto de vista de auditoría. Sin embargo, si existe un eficaz sistema de control interno, la probabilidad de error en las cuentas anuales se verá reducida.

Por lo tanto, un área que presente riesgo inherente y cuyo sistema de control interno no exista o no merezca nuestra confianza, supondrá que el auditor tendrá que realizar directamente pruebas sustantivas. En caso contrario, podrá realizar pruebas de cumplimiento, que podrán ser complementadas, a juicio del auditor, por sustantivas.

Por último, he seleccionado tres áreas a las que aplicar los procedimientos de auditoría; existencias, ventas y cuentas a cobrar y tesorería. El área de ventas y cuentas a cobrar en realidad son dos distintas pero que a efectos de indicar los procedimientos pueden considerarse una sola.

El área de tesorería la elijo porque a pesar de tener, aparentemente, un buen sistema de control interno, su riesgo inherente es elevado debido a las particularidades de esta cuenta en la empresa, además con ella se puede estudiar las inversiones financieras en partes vinculadas como indico posteriormente.

Por su parte, las áreas de ventas y cuentas a cobrar y la de existencias, presenten riesgos inherentes y riesgos de control elevados, de manera que el alcance e intensidad de los procedimientos de auditoría, para reducir el riesgo de detección, es mayor.

3.6.2 Procedimientos a aplicar en el área de existencias

ÁREA DE EXISTENCIAS		
Riesgo Inherente	Calidad control interno	Pruebas a aplicar
MEDIO	BAJA	Pruebas sustantivas

Tabla 3.21 Resumen área de existencias

Fuente: Elaboración propia

Los riesgos identificados en el área de existencias son los que se reflejan en la tabla 3.21, derivados del estudio previo que hemos realizado en apartados anteriores.

Aplicaremos pruebas sustantivas ya que la calidad y confianza sobre el sistema de control interno de existencia es baja, lo que nos lleva a no realizar pruebas de cumplimiento. El error tolerable en éste área es de 82.500 euros, mientras que la cifra total en balance es de aproximadamente 5.700.000. Esto implica un riesgo de detección muy reducido y por lo tanto tendremos que realizar gran cantidad de pruebas de auditoría para que podamos obtener evidencia suficiente y adecuada sobre las existencias, consistente con ese grado de error tolerable.

A continuación, los procedimientos seleccionados;

PROCEDIMIENTOS ÁREA DE EXISTENCIAS	
Procedimientos generales	
1.	Verificaremos que la suma de los registros auxiliares de las existencias coincide con los totales de control del mayor. Se analizarán las diferencias que pudieran existir.
2.	Comprobaremos los saldos iniciales y finales del balance con los del mayor general.
3.	Seleccionaremos una muestra de operaciones significativas del área: compras, producción, ventas, correcciones valorativas etc.
4.	Cotejo de los documentos de las operaciones anteriores con las partidas contables, para analizar la correcta incorporación del gasto o de los costes a las existencias.

5.	Comprobar la rigurosidad del momento del registro contable; las existencias se han contabilizado en el momento de la perfección del contrato.
6.	Comprobación de la documentación contable relativa a las existencias y cotejo con las facturas de compras.
7.	Análisis de los saldos de las cuentas y cotejo con los libros del almacén, en este caso, de las granjas, dehesas etc.
Procedimientos relacionados con el recuento físico de inventarios	
8.	La empresa realiza inventario permanente; Presencia en el inventario físico a final del año.
10.	Cotejar que las partidas contadas en la realización del inventario son las mismas que están incluidas en el inventario final objeto de valoración.
11.	Analizar, previamente a la realización del recuento físico, que las instrucciones escritas sobre el mismo son razonables.
12.	Confrontar las diferencias de inventario que se hayan producido como resultado del recuento físico.
13.	Efectuar muestreos para evaluar que el conteo por parte de la empresa se ha llevado de manera correcta.
14.	Identificaremos existencias de materias primas que puedan estar obsoletas.
15.	En el caso de que haya existencias de terceros en la empresa, se confirmará con ellos.
Procedimientos relacionados con la valoración y la exactitud aritmética	
16.	Solicitaremos la ayuda de un especialista que haga una evaluación de los costes directos e indirectos que sean imputables a las existencias.
17.	Verificaremos la exactitud en las operaciones de corte de entradas en el almacén y de salida. La empresa tiene prenumeradas correlativamente sus facturas, evaluaremos que aquellas que no sean imputables al período no se hayan incluido.
18.	Revisaremos los listados valorados de existencias con la colaboración de expertos.
19.	Comprobaremos que las existencias anotadas en el conteo físico figuran en el listado de valoración por las mismas cantidades. Aquellas que sean de terceros no deberán de formar parte de éste.
20.	Obtener explicaciones y causas sobre las posibles diferencias en el conteo físico y el inventario permanente llevado a cabo por la empresa.
21.	Recalcular las existencias mediante el método FIFO, y comprobar que la empresa lo ha mantenido en el tiempo.
22.	Examen, con la ayuda del perito, de la documentación justificativa de los costes contabilizados y que forman parte de las existencias.
23.	Comprobar que en la determinación del coste de la materia prima no se incluyen gastos que no deben formar parte de ellas.
24.	Compararemos los precios de compras de las materias primas con los existentes en los mercados, para analizar si se ha producido sobrevaloración de las mismas.
25.	Obtendremos el documento justificativo de las correcciones valorativas producidas, si las hubiera, y las evaluaremos con las existencias.
26.	Concluiremos sobre las materias primas defectuosas u obsoletas detectadas en el recuento físico.
Procedimientos relacionados con las operaciones de corte	
27.	Comprobación de la documentación correspondiente a las últimas entradas y salidas de materias primas y existencias. Se cotejará con los documentos contables, para evaluar si se han contabilizado en el período indicado.
28.	Analizaremos que las últimas entradas de existencias corresponden a entradas físicas del período, y que se produjo un abono a proveedores o a bancos.
29.	Analizaremos las primeras entradas del ejercicio siguiente, realizando lo mismo que el anterior procedimiento.
30.	Analizaremos las últimas salidas del ejercicio actual, evaluando si se produjo cargo en bancos o clientes.
31.	Analizaremos las primeras salidas del período siguiente.

Tabla 3.22 Procedimientos de auditoría a aplicar en el área de existencias

Fuente: Elaboración propia a través de Fernández de Valderrama, JL. "Teoría y práctica de la auditoría II"

3.6.3 Procedimientos a aplicar en las áreas de ventas, prestaciones de servicios y de cuentas a cobrar.

Los procedimientos de auditoría relativos a las ventas, prestación de servicios y cuentas a cobrar, a pesar de que al principio establecimos que eran áreas diferentes, se pueden tratar de manera conjunta, ya que la comprobación de la corrección de los saldos de una de ellas, conlleva en muchos casos la verificación de la otra. Esto supone que la realización de procedimientos de auditoría para obtener evidencias sobre las dos áreas puede ser efectuada de manera conjunta para las dos áreas.

Por lo tanto, he optado por enumerar los procedimientos de auditoría más importantes a llevar cabo tanto para un área como para otra, indistintamente, incluso existiendo algunos que sirven para cumplir con los objetivos de auditoría relacionados con ambas áreas.

El control interno se realizó igualmente de manera conjunta, de manera que la calidad que se presupone del mismo afecta a ambas áreas.

Los riesgos identificados en el área de ventas y prestación de servicios son los que se reflejan en la tabla 3.23, derivados del estudio previo que hemos realizado en apartados anteriores.

ÁREA DE VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS		
Riesgo Inherente	Calidad control interno	Pruebas a aplicar
ALTO	MEDIO	Pruebas sustantivas en general

Tabla 3.23 Resumen área de ventas y prestación de servicios

Fuente: Elaboración propia

Los riesgos identificados en el área de cuentas a cobrar son los que se reflejan en la tabla 3.24, derivados del estudio previo que hemos realizado en apartados anteriores.

ÁREA DE CUENTAS A COBRAR		
Riesgo Inherente	Calidad control interno	Pruebas a aplicar
BAJO	MEDIO	Pruebas sustantivas en general

Tabla 3.24 Resumen área de cuentas a cobrar

Fuente: Elaboración propia

Los procedimientos de auditoría elegidos para obtener la evidencia suficiente y adecuada son tanto de cumplimiento del funcionamiento del control interno, como pruebas sustantivas, pero con predominio de éstas últimas.

La razón que explica lo anterior, a semejanza que lo realizado en el área de existencia, se debe a la calidad media y no confianza total que otorgamos al control interno, lo que nos lleva a enfocar más el trabajo de auditoría a través de la realización de pruebas sustantivas, complementando con pruebas de cumplimiento en aspectos en los que el control interno si nos merece confianza.

Las procedimientos de auditoría, siguiendo el enfoque del riesgo e importancia relativa, se centrarán principalmente en los relacionados con la venta y prestaciones de servicios, ya que presenta un riesgo inherente muy elevado, por la propia naturaleza del área de ventas y que afectan a todas las empresas, y porque en ésta en concreto, la mayoría de ellas se producen con empresas asociadas. Se plantearán por tanto la realización de algunos de los procedimientos de auditoría abajo descritos en la

propia sociedad matriz, debido a la responsabilidad que tiene la auditoría en las empresas del grupo.

A pesar que la totalidad de la prestación de servicios es con la empresa matriz y las ventas más del 90% son con la misma, le son de aplicación muchos de los procedimientos generales para ventas a terceros no vinculados, ya que igualmente pueden existir errores o fraudes, pero tendremos que hacer especial hincapié en los aspectos relativos a la valoración que se hace de las ventas entre empresas del grupo.

A continuación los procedimientos seleccionados;

PROCEDIMIENTOS ÁREAS DE VENTAS, PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y CUENTAS A COBRAR	
Procedimientos generales	
1.	Solicitar las cuentas relativas al área, tanto del ejercicio corriente como del anterior, que se utilizarán como base de trabajo.
2.	Comprobar que los saldos de las cuentas del balance coinciden con los de los libros de mayor y con los otros registros auxiliares, como así lo indica a priori el cuestionario de control interno.
3.	Documentar si la empresa realiza conciliaciones de datos de clientes con los mismos, como así lo indica a priori el cuestionario de control interno, investigando sus diferencias y efectuando las correcciones pertinentes.
4.	Obtendremos detalles de los saldos de mayor por concepto de derecho de cobro.
5.	Cotejo de las facturas acreditativas de ventas con los saldos de contabilidad.
6.	Comprobar la rigurosidad del momento del registro contable; las ventas se contabilizan en el momento en que así lo establece el marco de información financiera aplicable.
7.	Documentar la existencia del registro de pedidos y su correcto funcionamiento, como así lo indica a priori el cuestionario de control interno.
8.	Comprobar la prenumeración de las facturas.
9.	Proceder a confirmar con los clientes sobre los saldos pendientes y ventas realizadas, seleccionando los más representativos. En este caso es de vital importancia la empresa matriz.
10.	Control y llevanza de las confirmaciones realizadas, revisando y cotejando las confirmaciones de terceros con la contabilidad de la empresa y sus registros auxiliares, para llegar a conclusiones sobre las divergencias halladas.
11.	Evaluar la prestación de servicios realizada a la empresa a la matriz, si cumple con los requisitos establecidos por el PGC para reconocer un ingreso y su contrapartida como activo, con especial referencia a las operaciones intra-grupo.
12.	Documentar la existencia de cuadros entre facturas y albaranes de salida, como así lo indica a priori el cuestionario de control interno.
Procedimientos para obtener evidencia sobre los objetivos de existencia e integridad de los saldos	
13.	Nueva revisión analítica del importe de la cifra de ventas y de la de clientes, para observar posibles inexactitudes.
14.	Revisión de las facturas a cobrar y cotejo con albarán de salida, con el objetivo de comprobar que tiene su reflejo en las cuentas anuales de la sociedad.
15.	Confirmaciones con los clientes reflejados en contabilidad y en los registros auxiliares, para satisfacernos del objetivo de existencia. En este caso se presume relevante la colaboración de la empresa matriz.
En relación con el corte de ventas	
16.	Comprobar la existencia de productos entregados a terceros y no contabilizados, mediante albaranes de salidas o documentos justificativos de venta, como facturas etc.
17.	Comprobar la existencia de derechos de cobro reflejados contablemente sin que las existencias hayan tenido salida del almacén.
18.	Verificar que se ha producido una correcta imputación de los ingresos por ventas a los ejercicios en que se hayan producido. Se comprobarán un número determinado de albaranes de salida con facturas al final del período y al comienzo del siguiente.
19.	Verificar, como complemento a lo anterior, que las unidades físicas de albaranes coinciden con las de las facturas.
20.	Analizar los ingresos por prestaciones de servicios producidos en los últimos días del ejercicio

	actual y en los primeros del siguiente. Comprobar la correcta periodificación de los mismos.
En relación con las ventas y prestaciones de servicios.	
21.	Comprobar el porcentaje de realización de la prestación de servicios por parte de la empresa a su matriz. Cotejaremos con el presupuesto inicial de gastos por la prestación, si lo hubiere, con los gastos incurridos al término del ejercicio. En caso de prestaciones de servicios no concluidas, y no pudiendo prever los gastos totales a incurrir, consideraremos los incurridos en prestaciones de servicios similares anteriores.
22.	Confirmaremos la prestación de servicios y el porcentaje de realización con la empresa matriz.
23.	Documentar la existencia de una política definida de descuentos, como a priori indica el cuestionario de control interno.
24.	Seleccionaremos una muestra para realizar la prueba de ventas, siguiendo el criterio de "mayor cuantía".
25.	Seleccionaremos un período de ventas, normalmente el de mayor acumulación de las mismas, y comprobaremos que los documentos acreditativos de las mismas coinciden con los datos que ofrece el libro mayor.
26.	Obtener detalle de las operaciones realizadas y evaluar los descuentos realizados, rappels, devoluciones de ventas etc. y su correcta contabilización.
27.	Revisaremos ventas según periodos, para descubrir posibles tendencias anormales o desviaciones con respecto a otros años o con lo que muestra el sector.
28.	Se tomará una muestra del detalle de las ventas y se comprobará la existencia de factura y la legitimidad de las mismas, observando las firmas, sellos etc.
29.	Comprobar los precios a los que se realizan las devoluciones de ventas.
30.	Documentar si se comprueban las facturas de ventas y albaranes con los pedidos autorizados, como a priori indica el cuestionario de control interno.
31.	Analizar la razonabilidad del importe de las ventas y facturas con los importes publicitados por la entidad.
32.	Comprobar la exactitud aritmética de las facturas y su abono en la contabilidad.
33.	Prestar especial atención a las ventas realizadas con la matriz y a su valoración según valor razonable.
34.	Analizar si las ventas con la empresa matriz se ajustan a las condiciones normales de mercado o existen condicionantes que implican que se venda a precios muy bajos o excesivos.
35.	Tener referencias de los precios actuales de mercado.
36.	Confirmar las ventas que destaquen por su anomalía con la empresa matriz.

Tabla 3.25 Procedimientos de auditoría a aplicar en las áreas de ventas, prestación de servicios y cuentas a cobrar

Fuente: Elaboración propia a través de Fernández de Valderrama, JL. "Teoría y práctica de la auditoría II"

3.6.4 Procedimientos a aplicar en el área de tesorería.

Los riesgos identificados en el área de cuentas a cobrar son los que se reflejan en la tabla 3.24, derivados del estudio previo que hemos realizado en apartados anteriores.

ÁREA DE TESORERÍA		
Riesgo Inherente	Calidad control interno	Pruebas a aplicar
ALTO	ALTO	Pruebas sustantivas y de cumplimiento

Tabla 3.26 Resumen área de tesorería

Fuente: Elaboración propia

En el área de tesorería se aplicarán pruebas de auditoría sustantivas y de cumplimiento, ya que la confianza que nos merece, a la vista de los datos del cuestionario interno, es alta.

Las pruebas de cumplimiento las enfocó de manera que se puedan dar por válidas las respuestas dadas al cuestionario de control interno, comprobando y documentando su correcto funcionamiento a lo largo del período a demás de su existencia.

El área de tesorería en la empresa tiene particularidades, y es que su saldo es muy reducido en relación con las cuentas anuales en su conjunto debido a que la gestión de la misma corresponde a la empresa matriz. Sin embargo, a la luz de los datos de las cuentas anuales, la empresa realiza los cobros y pagos y cede periódicamente la tesorería a la empresa matriz, por lo que se sigue estimando oportuno realizar procedimientos de auditoría que evalúan la veracidad de los datos contenidos por las cuentas anuales respecto a esos cobros y pagos. Se plantearán por tanto la realización de algunos de los procedimientos de auditoría abajo descritos en la propia sociedad matriz, debido a la responsabilidad que tiene la auditoría en las empresas del grupo.

Evaluaremos también las condiciones en que se produce la cesión de la tesorería, lo que nos permitirá obtener evidencia de la corrección de las inversiones financieras en empresas asociadas, ya que esta partida corresponde a la cesión, para la gestión centralizada, realizada a la matriz.

A continuación los procedimientos seleccionados;

PROCEDIMIENTO ÁREA DE TESORERÍA	
Procedimientos generales	
1.	Solicitar el estado de las cuentas de tesorería del año en curso y el anterior. Ya disponibles.
2.	Abrir cédulas sumarias con los movimientos del año.
3.	Documentar si se realiza y cómo se lleva a cabo el arqueo periódico de los fondos mediante la presencia física del auditor. Es importante que se desconozca el momento en que se va a pedir a la empresa este procedimiento.
4.	Solicitar datos del mayor general y hojas de auxiliares.
5.	Comprobar que coinciden los datos del mayor y hojas de auxiliares con los datos del balance.
6.	Documentar la existencia de medidas de seguridad y su correcto funcionamiento a lo largo del período sujeto a examen.
7.	Documentar la existencia de conciliaciones bancarias periódicas, así como la manera en que se realizan y se ajustan las diferencias.
8.	Documentar quién es el responsable del área de tesorería, cuáles son los horarios, costumbres y ambiente de trabajo y cómo es el reparto de funciones.
9.	Analizaremos, mediante conversaciones con el personal encargado, cómo se lleva a cabo la cesión de la tesorería a la empresa matriz, qué criterios se utilizan, cuál es el importe adeudado por la entrega y con qué periodicidad se produce.
10.	Confirmaremos con la entidad matriz la cesión de la tesorería indicada en la memoria.
11.	Confirmaremos con las entidades bancarias con las que la empresa realiza operaciones el saldo mantenido en las cuentas anuales.
12.	Averiguar los fondos de caja existentes, determinando su localización y responsable.
Procedimientos relacionados con los cobros por caja	
13.	Efectuar controles de operaciones de cobro mediante muestreo, seleccionando al azar un conjunto de las mismas que a nuestro juicio sean relevantes, para;
13a.	a) Verificaremos su origen con la documentación respaldatoria y la corrección aritmética de la documentación con los reflejados en los saldos de balance.
13b.	b) Examinaremos, en caso de que el cobro se realice a través de entidades bancarias, el comprobante del abono bancario por el importe del cobro reflejado en la documentación respaldatoria.
13c.	c) Comprobaremos que dicho cobro da lugar a la cancelación de la cuenta de activo de clientes por su importe.
Procedimientos relacionados con los pagos por caja	

14.	Efectuar controles de operaciones de pagos mediante muestreo, seleccionando al azar un conjunto de las mismas que a nuestro juicio sean relevantes, para;
14a.	a) Comprobar que el pago se realiza en base a las autorizaciones pertinentes, como así indica el control interno.
14.b	b) Evaluar la razonabilidad de los conceptos e importes, cancelación de comprobantes y el registro contable seleccionado.
14.c	c) Comprobaremos que las operaciones de pago corresponden con compras de materia prima, prestaciones de servicios o cualquier otro gasto. Cotejar con documentos respaldatorios como albaranes, facturas etc.
14.d	d) Comprobar que se ha llevado a cabo la cancelación de los documentos, indicando que se encuentran pagados a través de la marca correspondiente, evitando la existencia de duplicaciones o manipulación de los documentos.
15.	Comparar el registro en el diario de salidas de efectivo con las facturas y documentos originales, por periodos mensuales no consecutivos, que a juicio del auditor sean más relevantes.
16.	Analizar el corte de operaciones de tesorería, verificando que los últimos desembolsos del ejercicio tengan su respaldo contable en el mismo.
17.	Analizar el corte de operaciones de tesorería, verificando que los primeros desembolsos del ejercicio siguiente no se han imputado al actual.
Procedimientos relacionados con las cuentas bancarias	
18.	Solicitar extractos bancarios de todas las cuentas que mantiene con la empresa, incluso aquellas que se saldaron durante el ejercicio y por lo tanto tienen saldo cero.
19.	Recalcularemos las conciliaciones bancarias, que según indica el cuestionario de control interno, ya son efectuadas internamente.
20.	Documentar las posibles divergencias existentes tras la conciliación, concluyendo con los ajustes oportunos a juicio del auditor.
21.	Investigar partidas que aparecen en los registros contables y no en el banco.
22.	Analizar partidas pendientes que llevan mucho tiempo en el registro contable de la entidad o en el banco y que no se cancelan.
23.	Investigar las cuentas bancarias que se abrieron en el ejercicio y aquellas que se cancelaron y su motivo.
24.	Analizar las transferencias o traspasos de fondos de la caja a bancos, con especial atención al realizado a la cuenta bancaria de la entidad matriz.

Tabla 3.27 Procedimientos de auditoría a aplicar en el área de tesorería

Fuente: Elaboración propia a través de Fernández de Valderrama, JL. "Teoría y práctica de la auditoría II"

CAPÍTULO 4

CONCLUSIONES

Para concluir, abordaré las conclusiones del presente trabajo desde una doble perspectiva. Por una parte, haré una valoración personal del resultado del trabajo en comparación con los objetivos inicialmente propuestos, y por otra, daré mi punto de vista respecto a la importancia de la realización de una adecuada auditoría, que necesita de una también apropiada planificación, dada la repercusión que conlleva a la sociedad en general.

Comenzando por la primera, afrontar a modo de simulación una planificación de auditoría conlleva que todos los términos, conceptos y métodos estudiados en la asignatura de introducción, sean asimilados de manera real y no se queden en simples desarrollos teóricos, ya que estudiar, por ejemplo, la importancia relativa para desarrollarla en un examen no es complicado, pero cuando tienes que usarla como herramienta que te permita hacer una adecuada planificación, y consecuentemente, una ajustada auditoría, se te presentan muchas dudas que mueven esos cimientos teóricos, los cuales tú creías que eran lo suficientemente sólidos.

Derivado de lo anterior, una de las causas por las cuales quise hacer un trabajo práctico fue el necesario contacto con el *mundo real*, porque cuando uno está inmerso en la *nebulosa* de la universidad todo son apuntes, diapositivas, términos, fórmulas, y una vez salimos de este espacio idílico, para algunos, nos damos de bruces con la realidad, y sinceramente, estas páginas, horas y esfuerzo, creo que han servido para el desarrollo de facetas que no en todas las asignaturas de la carrera se fomentan.

Para terminar con las reflexiones que me ha aportado el trabajo, creo que éstas se resumen en que antes de escribir las primeras páginas intuía lo que era la auditoría, ahora ya consigo verla, y espero que algún día pueda llegar a comprenderla.

En cuanto a la segunda perspectiva comentada anteriormente, me gustaría aclarar que al hablar del comportamiento diligente que ha de guardar un auditor, así como su equipo, no se trata de un tema que se encuentre fuera de la *órbita* del presente trabajo, ya que lo que busca la planificación es precisamente eso, que la auditoría se aborde desde una responsabilidad legal, ética y moral.

Hemos comprobado al comienzo como una de las tareas previas a realizar era la evaluación de la independencia, la integridad y objetividad del auditor respecto a la empresa, que no olvidemos se trata de un cliente. Recalco lo de cliente porque es éste quien con el pago de los honorarios permite que el auditor *salga adelante con el negocio*, y esto último ha provocado en puntuales ocasiones, o no, que algunos trabajos no se hayan adaptado a las tres premisas básicas; responsabilidad legal, ética y moral. Conocidos son los casos de Arthur Andersen con la multinacional Enron, Ernst & Young con Lehman Brothers o de Deloitte con Bankia.

No resulta airado, por tanto, argumentar que el trabajo del auditor es un pilar fundamental en la actual sociedad capitalista, donde la maximización del beneficio empresarial pone en riesgo a toda la sociedad, y es que si cada uno de los casos anteriores que hemos recordado hubiesen sido acompañados de una conducta diligente por parte de las multinacionales auditoras, las crisis económicas y morales en las que ahora vivimos se habrían evitado.

Bibliografía

Ejemplo de cita de libro:

- Fernández de Valderrama, J.L.; Alvarado, M. (2014): *Teoría y práctica de la auditoría I. Concepto y metodología*, Pirámide, Madrid.
- Fernández de Valderrama, J.L.; Alvarado, M. (2014): *Teoría y práctica de la auditoría II. Análisis de áreas y casos prácticos*, Pirámide, Madrid.
- Lorenzo, M. (2010): *Auditoría: aplicación empresarial según el ICAC y la normativa española*, K&L, Granada.
- Orta, M.; Sánchez-Mejías, I et al. (2012): *Fundamentos teóricos de auditoría financiera*, Pirámide, Madrid.
- Sierra, G.J. y Orta, M. (1996): *Teoría de la auditoría financiera*, McGraw-Hill Internacional, Madrid.

Ejemplo de cita de normas jurídicas:

- NIA-ES 200. Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. (B.O.E 13/11/13)
- NIA-ES 210. Acuerdos de los términos del encargo de auditoría. (B.O.E 13/11/13)
- NIA-ES 265. Comunicación de las Deficiencias en el Control Interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la Entidad. (B.O.E 13/11/13)
- NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros. (B.O.E 13/11/13)
- NIA-ES 315. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno. (B.O.E 13/11/13)
- NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría. (B.O.E 13/11/13)
- NIA-ES 450. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la Auditoría. (B.O.E 13/11/13)
- NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas. (B.O.E 13/11/13)
- Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas. (B.O.E núm. 157, de 1 de julio de 2011)
- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. (B.O.E núm. 161, de 2 de julio de 2010)
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (B.O.E núm. 278, de 20 de noviembre de 2007)
- Resolución de 14 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre el concepto de "importancia relativa" (B.O.E 07/10/99)
- Resolución de 16 de junio de 1999, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que hace pública la Norma Técnica de Auditoría sobre la "Contrato de Auditoría o Carta de Encargo" (B.O.E 07/10/99)
- Resolución de 15 de enero de 2013, de la Dirección General de Empleo, por la que se registra y publica el Convenio colectivo estatal del sector de las industrias cárnicas. (B.O.E núm. 26, de 30 de enero 2013.)

Anexos
