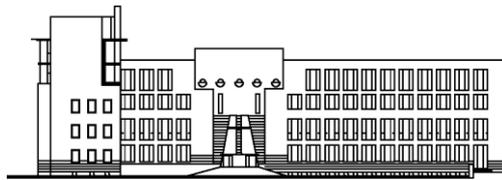


GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS



TRABAJO DE FIN DE GRADO

Curso 2021/2022

PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE UNA AUDITORÍA DE CUENTAS PARA SALTO SYSTEMS, S.L.

Autor/a: Ander Redondo Muñoz

Tutor/a: Itziar Azkue Irigoyen

Defensa: Junio/2022

ÍNDICE DE CONTENIDOS

1.	INTRODUCCIÓN E INFORMACIÓN GENERAL	1
1.1	Introducción	1
1.2	Objetivo	2
1.3	Estructura y Metodología	2
2.	MARCO CONCEPTUAL DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES ..	3
2.1	Concepto de auditoría de Cuentas Anuales	3
2.2	Normativa nacional de la auditoría de cuentas	4
2.3	Obligación de auditoría	5
2.4	Aceptación y nombramiento del auditor de cuentas	6
3.	FASE DE PLANIFICACIÓN	8
3.1	Conocimiento del cliente	12
3.1.1	Descripción de la empresa y su sector	12
3.1.2	Balance de situación	12
3.1.3	Cuenta de pérdidas y ganancias	14
3.1.4	Obligación de auditoría para Salto Systems	15
3.2	Revisión analítica de las principales masas patrimoniales	16
3.2.1	Análisis estructura económico-financiera	16
3.2.2	Análisis cuenta de pérdidas y ganancias	18
3.2.3	Análisis de ratios	19
3.2.4	Análisis de rentabilidades	20
3.3	Evaluación del control interno	21
3.3.1	Técnicas de evaluación del control interno	21
3.3.2	Cuestionario de evaluación del control interno	21
3.4	Pruebas de control	27
3.4.1	Proceso de compra de mercaderías	27
3.4.2	Proceso de venta	29
3.4.3	Ciclo de pago al personal	31
3.4.4	Resultado de las pruebas de control	32
3.5	Cálculo de la materialidad de planificación	32
4.	FASE DE EJECUCIÓN	33
4.1	Pruebas sustantivas	34
4.2	Confirmaciones externas	35
4.2.1	Circularización bancaria	36
4.2.2	Circularización de clientes	38
4.2.3	Circularización de asesores y abogados	39

4.3	Prueba de corte de ventas	40
4.4	Prueba de verificación de gastos de aprovisionamientos	41
4.5	Inventario físico de existencias.....	42
4.6	Prueba de pasivos omitidos	43
4.7	Revisión de inversiones financieras en empresas del grupo.....	43
5.	FASE DE INFORME.....	44
5.1	Estructura del informe de auditoría	46
5.2	Informe de auditoría de Salto Systems ejercicio 2020	48
6.	CONCLUSIONES	50
7.	BIBLIOGRAFÍA.....	52
7.1	Referencias bibliográficas	52
7.2	Referencias electrónicas	52
7.3	Referencias legislativas y normativas.....	53
7.4	Páginas web	54
7.5	Bases de datos.....	54
8.	ANEXOS.....	55

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Parámetros orientativos para el cálculo de la materialidad de planificación.	11
Tabla 2. Activo total ejercicio 2020 y 2019 de Salto Systems.	12
Tabla 3. Patrimonio neto y pasivo total ejercicio 2020 y 2019 de Salto Systems.	13
Tabla 4. Cuenta de pérdidas y ganancias ejercicio 2020 y 2019 de Salto Systems.	14
Tabla 5. Requisitos para la exención por razón de tamaño.	15
Tabla 6. Estructura y variación del activo ejercicios 2020 y 2019, en miles de euros.	16
Tabla 7. Estructura y variación del patrimonio neto y pasivo ejercicios 2020 y 2019.	17
Tabla 8. Estructura PyG ejercicios 2020 y 2019.	18
Tabla 9. Ratios Salto ejercicio 2020 y 2019.	19
Tabla 10. Rentabilidades Salto ejercicios 2020 y 2019.	20
Tabla 11. Cuestionario de evaluación del control interno.	22
Tabla 12. Controles proceso de compras.	28
Tabla 13. Controles proceso de venta.	30
Tabla 14. Controles proceso de preparación de nóminas.	32
Tabla 15. Cálculo materialidad de planificación Salto Systems.	33
Tabla 16. Sumaria circularización saldos cuentas corrientes.	37
Tabla 17. Sumaria circularización de clientes.	39
Tabla 18. Prueba corte de ventas.	41
Tabla 19. Verificación gastos de aprovisionamientos.	42
Tabla 20. Revisión inversiones financieras en empresas del grupo.	44
Tabla 21. Tipos de opinión modificada según su naturaleza.	45
Tabla 22. Informe de auditoría Salto Systems a 31/12/2020.	49
Tabla 23. Últimos informes de auditoría Salto Systems.	49
Tabla 24. Opinión con salvedades informe de auditoría Salto Systems.	50

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Metodología de planificación.....	8
Figura 2. Representación gráfica relación fiabilidad del control interno y pruebas de control.....	10
Figura 3. Proceso de compra de mercaderías.	27
Figura 4. Seguimiento ciclo de compras.	29
Figura 5. Proceso de venta de productos.	29
Figura 6. Seguimiento ciclo de ventas.....	31
Figura 7. Proceso de preparación de nóminas.	31
Figura 8. Representación gráfica relación pruebas de control y pruebas sustantivas. .	34
Figura 9. Flujograma del proceso de circularización.	35

ÍNDICE DE SIGLAS

NIA-ES: Norma Internacional de Auditoría adaptada para su aplicación en España.

LAC: Ley de Auditoría de Cuentas.

LSC: Ley de Sociedades de Capital.

CCAAII: Cuentas Anuales Individuales.

ICJCE: Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

REA: Registro de Economistas Auditores.

INCN: Importe Neto de la Cifra de Negocios.

PGC: Plan General de Contabilidad.

CCI: Cámara de Comercio Internacional.

1. INTRODUCCIÓN E INFORMACIÓN GENERAL

1.1 Introducción

El presente trabajo consiste en simular la planificación y ejecución de una auditoría de cuentas anuales en una entidad. La elección de este tema vino motivada por las prácticas que realicé meses atrás en una reconocida firma de servicios de auditoría y consultoría como ayudante de auditoría.

La auditoría de cuentas no pasa por su mejor momento, tanto en el ámbito nacional como en el internacional. El número de auditores ejercientes a título individual ha experimentado un importante descenso desde el año 2010, dando lugar a una concentración del mercado excesivamente elevada por las principales grandes firmas de auditoría. No obstante, la labor de la auditoría de cuentas sigue siendo una herramienta muy relevante a la hora de evaluar y controlar de manera eficiente la correcta ejecución de los procedimientos contables de las entidades.

La entidad objeto de la auditoría de cuentas será Salto Systems S.L., ya que durante mis prácticas en auditoría tuve la oportunidad de ser parte del equipo de auditoría del ejercicio 2021 de esta empresa, la cual me pareció muy interesante por su importancia dentro de nuestro entorno y el constante crecimiento que experimenta durante los últimos años. Cabe recalcar, la imposibilidad de obtener información sobre dicha auditoría, así como de la propia sociedad auditora ni de Salto Systems en relación con las distintas auditorías por motivos de confidencialidad y secreto profesional.

Durante el transcurso del trabajo, se irán intercalando conceptos teóricos con la aplicación práctica de estos, para así poder conseguir una visión mucho más completa y aplicada de lo que es una auditoría de cuentas.

El apartado teórico ha sido confeccionado a través de la normativa de auditoría de cuentas, haciendo principal mención a las Normas Internacionales de Auditoría, y del material docente de las distintas asignaturas relativas a la especialización en contabilidad que he cursado durante mis últimos años en la universidad. Además, la investigación de otros trabajos de fin de grado, han servido para tener una idea de la estructura del trabajo. Para ello, se ha consultado el repositorio oficial para el depósito de los trabajos de fin de grado de la UPV/EHU.

La parte práctica ha sido elaborada gracias a los conceptos que he podido obtener durante mis prácticas, que en su mayoría son relacionados con las distintas pruebas de auditoría que se realizarán durante la fase de ejecución.

La información que se ha podido recoger sobre Salto es a través de su página web, diferentes informes y de la base de datos SABI, en donde hemos podido obtener el balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias y algunos datos sobre sus últimos informes de auditoría.

En cuanto a la estructura del trabajo, se redactará un marco conceptual sobre la auditoría de cuentas, enumerando normativa y conceptos claves para el desarrollo y entendimiento del trabajo.

Al marco conceptual le acompañarán distintos capítulos consistentes en desarrollar la planificación y ejecución de la auditoría. Por ello, se añaden un total de 3 capítulos en los que se expondrán las principales fases que comprenden un proceso de auditoría.

1.2 Objetivo

El objetivo principal del trabajo es realizar una planificación y ejecución de una auditoría que sirva como guía de aplicación de como realizar un proceso de auditoría al completo. Por lo tanto, no se persigue ejecutar una auditoría de cuentas al uso, debido a unas limitaciones evidentes que hacen imposible que se efectúe estrictamente una auditoría de cuentas anuales.

No obstante, se ha querido utilizar una entidad real como “objeto” de auditoría de cuentas para así poner en práctica los conocimientos adquiridos en la universidad y en las prácticas voluntarias llevadas a cabo durante el transcurso de mi carrera universitaria, consiguiendo de esta manera, una aplicación mucho más práctica de lo que es una auditoría y no un planteamiento meramente teórico.

1.3 Estructura y Metodología

En este apartado se enumeran y describen los distintos capítulos que contiene este trabajo. Además, se explicará la metodología empleada para redactar cada uno de ellos.

- **Marco conceptual de la Auditoría de Cuentas Anuales**

El marco teórico de la Auditoría de Cuentas Anuales es el punto con el que se da comienzo al trabajo, el cual tiene como objetivo contextualizar el tema objeto de estudio. Se definirá el concepto y aspectos claves en los que se basa una auditoría de cuentas anuales, así como se enumerará la normativa nacional en esta materia. Por otro lado, se detallará que sociedades están obligadas a someter sus cuentas a auditoría y se hará una descripción del proceso de aceptación y nombramiento del auditor de cuentas, momento a partir del cual se dará comienzo a la planificación de la auditoría de cuentas.

Para la elaboración de este punto se ha consultado el material docente de la UPV/EHU correspondiente a la asignatura de Marco Legal de la Contabilidad y Auditoría de cuentas. Además, se han consultado artículos que tienen relevancia en estos apartados de la Ley de Auditoría de Cuentas y de la Ley de Sociedades de Capital, así como Normas Internacionales de Auditoría.

- **Fase de Planificación**

La fase de planificación es el inicio del proceso de auditoría de cuentas anuales. En este capítulo, se desarrolla la función y el proceso de planificación de una auditoría de cuentas anuales. Para ello, se describirá teóricamente la metodología de planificación que se empleará, y que se verá plasmada a través de distintos procedimientos de auditoría que se ejecutan durante esta fase, consiguiendo así una visión más práctica de la metodología de planificación que se ha descrito previamente. Por otro lado, se expondrán por primera vez datos de Salto Systems, entre los que destacan sus principales estados financieros e información general de la entidad.

En este caso, el material docente de la asignatura de Control Interno ha sido de vital importancia para realizar un análisis del control interno. Además, gracias a la bibliografía de dicho material docente se ha conseguido tener constancia de un manual práctico de control interno, clave para la elaboración de la parte práctica de este apartado. En cuanto a los apartados correspondientes a la revisión analítica, también han sido redactados con el apoyo de material docente correspondiente a la asignatura de Análisis Contable. No obstante, la consulta de distintas Normas Internacionales de Auditoría ha sido importante a la hora de entender los conceptos y procedimientos expuestos.

- **Fase de Ejecución**

En este punto, siguiendo la metodología de elaboración de la fase de planificación, se describirá de manera teórica y práctica la fase de ejecución de la auditoría de cuentas. La parte práctica se centrará en la elaboración de distintas pruebas sustantivas, las cuales tienen relación con la evaluación realizada en el anterior punto sobre las áreas significativas y de riesgo de Salto Systems.

La confección de las pruebas sustantivas ha sido en su mayoría gracias a la experiencia adquirida a través de mis prácticas en auditoría, en la cual en numerosas ocasiones he tenido que cumplimentar los papeles de trabajo de estas pruebas de auditoría. No obstante, la prueba sobre las inversiones financieras ha sido necesario acudir a un Anexo del Registro de Economistas Auditores, ya que resulta complicado confeccionarla de acuerdo a mis conocimientos, suponiendo una limitación evidente. Al igual que en el anterior apartado, han sido necesarias las consultas a Normas Internacionales de Auditoría.

- **Fase de Informe**

Es el último punto correspondiente al proceso de auditoría de cuentas anuales, con el que concluirá el objetivo principal del auditor de cuentas. En él se describirá el tipo de opinión que el auditor puede emitir según los resultados que obtenga en los procedimientos de auditoría efectuados, así como la estructura de redacción que debe mantener un informe de auditoría. Por otro lado, se expondrá información relativa a los últimos informes de Salto Systems, mostrando la opinión y fundamento de esta del informe de auditoría del ejercicio 2020. Para finalizar, se adjuntará en un Anexo la redacción de nuestro informe de auditoría para Salto Systems, según los resultados obtenidos durante la simulación de la auditoría de cuentas del presente trabajo.

La fuente principal para la elaboración de este punto han sido las Normas Internacionales de Auditoría, donde se muestran los distintos tipos de opinión técnica que se pueden emitir y la forma de elaboración y estructuración del informe. Los datos sobre los informes de Salto han sido adquiridos a través de la base de datos SABI y el informe redactado basándonos en el modelo del Instituto de Censores y Jurados de Cuentas en España.

- **Conclusiones**

Para finalizar el trabajo se redactarán una serie de conclusiones. Por un lado, desarrollaré una valoración personal en cuanto al aprendizaje adquirido durante la confección del trabajo, y por otro, expondré las dificultades y retos a los que me he enfrentado.

2. MARCO CONCEPTUAL DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES

2.1 Concepto de auditoría de Cuentas Anuales

La Ley de Auditoría de Cuentas, (en adelante, LAC), y el reglamento que la desarrolla, indican que la auditoría de cuentas anuales consiste en verificar y emitir un juicio profesional sobre si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad. Las cuentas anuales deben estar en consonancia con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, muy especialmente con los principios contables.

En este sentido, el artículo 4 de la LAC en su punto número 1 define qué *“La auditoría de las cuentas anuales, que consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la*

entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación”.

Por otro lado, este mismo artículo define qué si la entidad emitiera informe de gestión, ya sea por obligación o voluntariamente, el auditor deberá verificar la concordancia de este, de acuerdo, al contenido de las cuentas anuales. Además, establece qué el contenido de este informe de gestión debe ser acorde a la normativa de aplicación.

A continuación, se realizará una breve descripción de algunos conceptos claves incluidos en la LAC, para así poder tener una mayor aclaración sobre estos, ya que son de gran importancia a la hora de entender la labor del auditor de cuentas.

- **Verificación:** En lo que al trabajo del auditor de cuentas se refiere, la verificación de las cuentas anuales no consiste en comprobar la verdad de estas. Algunos hechos contables no son verificables al completo, porque muchos de ellos son de carácter estimativo, como por ejemplo las provisiones, y el auditor nunca podrá tener la absoluta certeza de la estimación efectuada. Por lo tanto, el auditor no emite una opinión sobre la verdad de las cuentas anuales, sino que emite una opinión técnica sobre la fiabilidad o credibilidad de estas de acuerdo con las normas de aplicación.
- **Imagen fiel:** El hecho de que las cuentas anuales reflejen la “imagen fiel” de la entidad, significa que las cuentas anuales han sido elaboradas de acuerdo con el marco normativo aplicable a la sociedad en cuestión. Este concepto es uno de los más importantes para el auditor de cuentas, ya que todas las pruebas y procedimientos de auditoría deben de estar enfocados a que la entidad auditada en todo momento cumpla con el cumplimiento de la imagen fiel. Por lo tanto, podríamos decir que la imagen fiel es la piedra angular en la que se debe de regir las cuentas anuales y su correspondiente auditoría.

2.2 Normativa nacional de la auditoría de cuentas

La normativa básica nacional en materia de auditoría de cuentas, la cual tiene aplicación en la actualidad es:

- 1. Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.**
- 2. Real Decreto 2/2021, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la LAC.**
- 3. Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) y Normas Técnicas de Auditoría:**

Estas normas conforman la metodología y los criterios en los que el auditor se debe de basar a la hora de realizar su trabajo. Son normas de tipo profesional, publicadas por el ICAC. A pesar de esta característica, su cumplimiento es obligatorio porque la Ley de Auditoría de Cuentas en su artículo 2 insta a que la actividad de auditoría debe ejecutarse conforme a estas normas de auditoría, entre otras.
- 4. Normas de ética:** Estas tienen que ver con el código deontológico de los auditores de cuentas, una serie de principios éticos en la realización de su actividad profesional. Estos son: competencia profesional, objetividad, integridad y diligencia debida.

5. Normas de control de calidad interno de auditores.

2.3 Obligación de auditoría

En el caso de algunas sociedades, empresas y entidades, deberán de someterse sin ninguna dispensa aplicable a la auditoría de sus cuentas anuales. De esta manera, la Disposición adicional primera de la LAC establece qué *“Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse en todo caso a la auditoría de cuentas prevista en el artículo 1.2 de esta Ley, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

a) Que emitan valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o sistemas multilaterales de negociación.

b) Que emitan obligaciones en oferta pública.

c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera, y, en todo caso, las entidades de crédito, las empresas de servicios de inversión, las sociedades rectoras de los mercados secundarios oficiales, las entidades rectoras de los sistemas multilaterales de negociación, la Sociedad de Sistemas, las entidades de contrapartida central, la Sociedad de Bolsas, las sociedades gestoras de los fondos de garantía de inversiones y las demás entidades financieras, incluidas las instituciones de inversión colectiva, fondos de titulización y sus gestoras, inscritas en los correspondientes Registros del Banco de España y de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta al Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, dentro de los límites que reglamentariamente se establezcan, así como los fondos de pensiones y sus entidades gestoras.

e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás organismos públicos dentro de los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por real decreto. (Desarrollado en las Disposiciones Adicionales 2ª y 3ª del Reglamento que desarrolla la LAC)

f) Las demás entidades que superen los límites que reglamentariamente fije el Gobierno por real decreto. Dichos límites se referirán, al menos, a la cifra de negocios, al importe total del activo según balance y al número anual medio de empleados, y se aplicarán, todos o cada uno de ellos, según lo permita la respectiva naturaleza jurídica de cada sociedad o entidad.”

De esta manera, lo dispuesto en el Real Decreto 2/2021, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de auditoría de cuentas, en su disposición adicional primera, “auditoría de las cuentas anuales de las entidades por razón de su tamaño” en el apartado 1.f) de la LAC nos desarrolla qué *“las entidades, cualquiera sea su naturaleza jurídica, y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, estarán obligadas a someter a auditoría, las cuentas anuales de los ejercicios sociales en los que no concurran las condiciones previstas en el artículo 263.2 de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 julio”.*

En este sentido, la Ley de Sociedades de Capital, (en adelante, LSC), establece que todas las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada deben someter sus cuentas a auditoría. Sin embargo, en conformidad con la anterior cita, el artículo 263 de la LSC en su apartado 2, dispensa de la obligación de que las cuentas anuales sean revisadas por un auditor de cuentas a

aquellas sociedades que durante dos ejercicios seguidos reúnan al cierre de cada uno de ellos, dos de estas tres circunstancias:

“a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.”

“b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.”

“c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.”

No obstante, este mismo apartado expone que las sociedades que dejen de reunir durante dos ejercicios consecutivos, dos de las tres circunstancias, no tendrán obligación de auditar sus respectivas cuentas anuales.

Por otro lado, este mismo artículo, en el apartado 3, regula la obligación de auditoría de las entidades que se encuentren en su primer ejercicio social. De este modo establece que, *“En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.”*

Estos casos de entidades que tienen obligación de auditarse son conforme a lo dictado en la ley, ya sea por su naturaleza o tamaño. A pesar de ello, cabe la posibilidad de que sociedades no obligadas por la ley a someter sus cuentas a auditoría, se encuentren obligadas a ello.

De acuerdo con la LSC en su artículo 265.2, esta circunstancia se puede dar cuando socios, que representen al menos el 5% del capital social (socios minoritarios), soliciten al Registrador Mercantil el nombramiento de un auditor de cuentas, el cual revise las cuentas anuales de un determinado ejercicio. Esta solicitud debe realizarse tres meses antes del cierre del ejercicio de las cuentas que se van a auditar.

También existe la posibilidad de someter las cuentas anuales a auditoría de forma voluntaria. Según el informe *“Situación de la auditoría en España 2020”*, emitido por el ICAC, el 73% de las auditorías realizadas en el año 2020 eran obligatorias, mientras que el 27% restante voluntarias.

2.4 Aceptación y nombramiento del auditor de cuentas

La aceptación del encargo de auditoría, es el paso previo al inicio del proceso de auditoría. Se nombrará a la sociedad auditora o al auditor en el caso de que ejercite su labor de manera independiente. Además, se establecerán los objetivos, el alcance, las condiciones económicas y laborales del trabajo.

De manera preliminar, el auditor de cuentas deberá tener una primera toma de contacto con el cliente con el objetivo de conocer el origen de la auditoría, ya sea obligatoria o voluntaria. En este primer contacto, de manera frecuente las sociedades de auditoría redactan lo que se denomina la “carta de aceptación”, la cual difiere de la “carta de encargo” que es obligatoria y será expuesta más adelante. En la carta de aceptación, se realiza una primera descripción de los objetivos y el alcance de la auditoría, al igual que una primera estimación de los honorarios. Esta carta sirve para que la entidad objeto de la auditoría de cuentas conozca las condiciones y el trabajo del auditor, para posteriormente hacer oficial su nombramiento.

Como hemos citado anteriormente, una vez se haya producido la firma de la carta de aceptación por parte de las personas que representantes de la entidad, se redactará la carta de encargo. Se encuentra regulada en la NIA-ES 210: “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría” y tiene como objetivo la aceptación oficial del encargo de auditoría, en el caso de que se cumplan las premisas necesarias. En este sentido, la NIA-ES 210, en su punto 3 define dos premisas:

“(a) la determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría

(b) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.”

Por otro lado, en la carta de encargo se harán firmes las condiciones entre el auditor y la entidad objeto de auditoría. A modo de resumen, estos son los términos que se proclaman oficiales a través de esta carta:

- ✓ Objetivo y alcance de la auditoría.
- ✓ Identificación del marco de información financiera aplicable para las cuentas anuales en cuestión.
- ✓ Aceptación de las responsabilidades del auditor de cuentas.
- ✓ Aceptación de las responsabilidades de la dirección de la empresa.
- ✓ Fechas en las que se llevarán a cabo la auditoría.
- ✓ Horas de trabajo y honorarios provisionales.
- ✓ Forma de pago del servicio de auditoría.

El nombramiento se puede producir a través de la Junta General antes de que finalice el ejercicio a auditar, por un periodo no inferior a 3 años ni superior a 9, dando cabida a la posibilidad de la reelección por periodos sucesivos no superiores a 3 años, en el caso de que la entidad no sea de interés público. Sin embargo, se puede dar el caso de que la Junta General no designe auditor de cuentas del ejercicio correspondiente, debiendo hacerlo, abriendo la posibilidad de que cualquier socio inste al Registrador Mercantil el nombramiento del auditor.

Otro aspecto muy relevante a destacar en esta primera fase, es que el auditor de cuentas deberá llevar a cabo un análisis sobre su independencia, esta circunstancia debe de ser evaluada antes de la aceptación y firma de la Carta de Encargo. A su vez, debe estar alerta ante posibles situaciones que puedan sobrevenir durante el desempeño de sus funciones como auditor de cuentas, realizando revisiones continuas sobre su estado de independencia e incompatibilidades.

El artículo 37.1 del Reglamento que desarrolla la LAC, define el principio general de independencia de esta forma:

“Se entiende, en todo caso, por independencia la ausencia de intereses o influencias que puedan comprometer la objetividad del auditor en la realización de su trabajo de auditoría.

Los auditores de cuentas deberán abstenerse de realizar una auditoría de cuentas si existe alguna relación financiera, económica, laboral, familiar, o de otra índole, incluidos

servicios distintos del de auditoría proporcionados a la entidad auditada, entre el auditor de cuentas y la entidad auditada de modo que se pudiera concluir que compromete su independencia”.

El nombramiento del auditor por parte de la Junta General de la entidad, dará comienzo a la fase de planificación de la auditoría de cuentas, a la que le seguirá las fases de ejecución e informe, que se desarrollaran en los siguientes capítulos.

3. FASE DE PLANIFICACIÓN

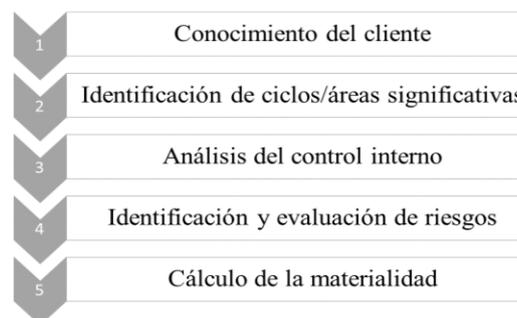
Esta fase es crucial para el devenir del proceso de auditoría, ya que quedarán fijados aspectos como el alcance de las pruebas y el momento de ejecución de las mismas.

La planificación del proceso de auditoría, está regulada en la NIA-ES 300: “Planificación de la Auditoría de los Estados Financieros”, donde se establecen los objetivos y responsabilidades del auditor durante esta fase, elaborando un plan global de auditoría en donde se definirá entre otras cosas, los procedimientos a seguir y la estrategia global de la auditoría.

Por otro lado, en esta fase también se recogerá la metodología aplicable durante el proceso de planificación. La metodología de planificación que se vaya a utilizar es decisión expresa del auditor de cuentas en cuestión, sin embargo, puede variar dependiendo del tamaño y situación específica de cada entidad.

En la siguiente imagen, podremos observar unos pasos a seguir por parte del auditor durante la planificación de la auditoría.

Figura 1. Metodología de planificación.



Fuente: Elaboración propia.

1. Conocimiento del cliente.

El auditor comenzará la fase de planificación obteniendo información sobre el cliente, con el objetivo de adquirir un conocimiento amplio sobre su negocio, el cual se traduzca más adelante en una correcta ejecución del enfoque de las pruebas de auditoría.

A pesar de que se deben conocer las políticas contables puestas en práctica por el cliente, la información que debe recopilar el auditor en esta fase no debe ser estrictamente de índole contable. De este modo, durante la fase de planificación el auditor debe asegurarse de tener un entendimiento suficiente y adecuado sobre aspectos como, la principal fuente de ingresos y gastos, la organización y su organigrama, los ciclos más importantes, situación actual del sector de actividad, marco legal y normativo de aplicación, aspectos estratégicos, etc.

En resumen, durante esta fase el auditor deberá obtener toda clase de información de la entidad, ya sea contable, como normativa u organizacional.

2. Identificación de ciclos o áreas significativas.

Durante la fase de planificación, el auditor deberá ejecutar procedimientos para la valoración de riesgos de fraude o incorrección a los que se enfrenta durante la auditoría de los estados financieros. A pesar de que a través de la evaluación del control interno y el conocimiento global del cliente ya se han realizado algunos procedimientos relevantes para valorar el riesgo, la NIA-ES 315 señala los “Procedimientos Analíticos” como otro instrumento de utilidad para valorar riesgos.

Por lo tanto, la NIA-ES 315 (A7-A10) establece que a través de la ejecución de procedimientos analíticos, el auditor podrá identificar riesgos que aún desconocía, así como identificar ratios, tendencias y hechos inusuales que puedan tener implicación a lo largo de la auditoría.

En lo que a procedimientos analíticos se refiere, el más utilizado durante esta fase de planificación es el de la revisión analítica de los principales estados financieros. Para ello, la entidad deberá facilitar al auditor un cierre preliminar de sus cuentas anuales, con el cual identificará hasta el momento las principales variaciones con respecto a ejercicios anteriores y las partidas o áreas de mayor peso.

3. Análisis del control interno.

Una vez el auditor haya obtenido información suficiente sobre la empresa, necesariamente deberá revisar o analizar el sistema de control interno diseñado por parte de la organización. De acuerdo con la NIA-ES 315: “Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno”, definimos el control interno como *“el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables”*.

Por lo tanto, el control interno es un sistema de seguridad y eficiencia, el cual cubre toda la organización administrativa de la empresa, tanto el ámbito operativo (áreas funcionales) como informativo-contable. De la anterior definición, podemos también despejar los objetivos que persigue un correcto funcionamiento del sistema de control interno de una entidad, siendo los siguientes:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones.
- Fiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.

Para realizar un correcto análisis del control interno, el auditor se centrará en la revisión de las guías de procedimiento, las cuales definirán la manera de proceder de la organización en sus distintas áreas. De la misma manera, deberá ejecutar un estudio del organigrama de la empresa, para así poder tener un mayor conocimiento de las dependencias organizacionales que puedan afectar a la correcta ejecución de las guías de procedimiento por parte de los trabajadores.

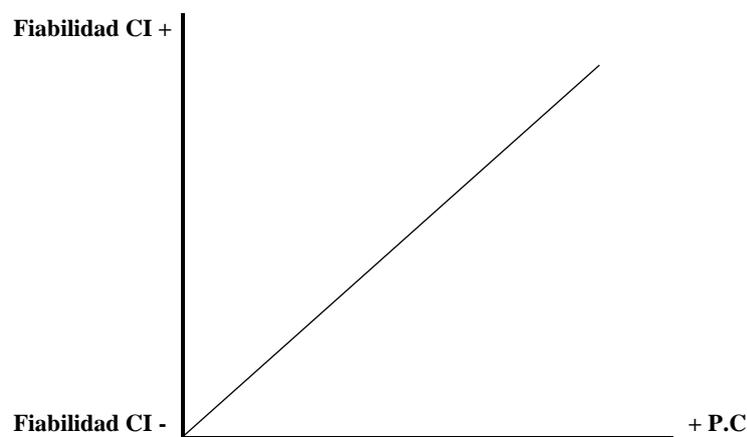
Una vez el auditor ha obtenido la descripción de los distintos procedimientos ejecutados por la empresa, procederá a realizar unas pruebas de control, para así comprobar el buen funcionamiento de estos sistemas de control implantados. A través de dichas pruebas, se debe

obtener un grado razonable de evidencia de que el control interno respeta los objetivos por los que se diseñó.

Por lo tanto, las pruebas de control tienen como finalidad obtener evidencia de que los procedimientos del control interno, en los que el auditor basa su confianza en el sistema, están siendo ejecutados de manera correcta. Esto quiere decir, que las pruebas de control se deben hacer cuando el auditor considera que el sistema de control interno es fiable, demostrando esta circunstancia. Cuanto mayor fiabilidad del sistema de control interno se manifiesta a través de las pruebas de control, la extensión de estas será mayor.

En el siguiente gráfico, podremos apreciar la relación entre fiabilidad del control interno y pruebas de control a realizar.

Figura 2. Representación gráfica relación fiabilidad del control interno y pruebas de control.



Fuente:Elaboración propia a través del Manual de Control Interno (Malles , 2021).

4. Identificación y evaluación de riesgos.

En la etapa de planificación el auditor deberá evaluar los distintos riesgos existentes en relación con los saldos y áreas significativas. Para ello, debemos entender previamente lo que significa el riesgo en una auditoría.

La NIA-ES 315 establece como objetivo para el auditor “*identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*”. De esta definición emana el significado del riesgo de auditoría, la omisión de riesgos que después se traduzcan en una distorsión de la opinión técnica sobre las cuentas anuales. Esta situación puede ocurrir debido a la no obtención de suficiente evidencia o la inadecuada obtención de esta.

De esta manera, la NIA-ES 200: “Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría” en su apartado 13.c) establece el riesgo de auditoría en función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

- **Riesgo de incorrección material:** Riesgo relacionado con que los estados financieros contengan incorrecciones materiales previas a la realización de la auditoría. Dicho riesgo se compone de estos dos componentes:
 - **Riesgo Inherente:** Es el riesgo considerado al margen del sistema de control interno, viene dado por factores organizacionales y factores

sectoriales. Tiene en cuenta riesgos ligados con las cuentas contables de la entidad.

- **Riesgo de Control:** Riesgo relacionado con el fracaso del sistema o estructura de control interno para detectar incorrecciones ocurridas.
- **Riesgo de Detección:** Es el riesgo ligado a que el auditor no detecte errores materiales, individuales o en su conjunto, mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Una vez identificados los distintos riesgos de auditoría, el auditor deberá evaluarlos con el objetivo de minimizarlos al máximo, para que no exista error u omisión que distorsione la opinión final.

5. Cálculo de la materialidad.

La materialidad o importancia relativa es uno de los conceptos más determinantes en una auditoría, ya que según su cálculo se determina lo que es significativo, o en su defecto irrelevante, para el auditor.

De este modo, la NIA-ES 320: “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”, define que la materialidad trata del importe de error u omisión por el cual el auditor pudiera llegar a modificar su opinión técnica en el caso de que este no fuera ajustado. Por lo tanto, el cálculo del importe de la materialidad es esencial para el devenir de la auditoría, ya que establecerá aquellas áreas con mayor riesgo.

Respecto a la forma de calcular la materialidad, la Guía de actuación 38: “Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad”, publicada por el Instituto de Censores Jurados de cuentas de España (ICJCE) en diciembre de 2014, establece una serie de magnitudes base dependiendo de la situación específica de cada entidad. En la siguiente tabla, podremos encontrar los parámetros orientativos recomendados por la Guía de actuación 38 para el cálculo de la materialidad de los estados financieros en su conjunto:

Tabla 1. Parámetros orientativos para el cálculo de la materialidad de planificación.

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

Fuente: Guía de actuación 38: “Guía de actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad” (ICJCE, 2014).

3.1 Conocimiento del cliente

3.1.1 Descripción de la empresa y su sector

La empresa seleccionada es Salto Systems S.L., con domicilio social en la localidad guipuzcoana de Oiartzun, dedicada a la fabricación, diseño y compraventa de sistemas electrónicos de control de accesos. El sector de actividad de la entidad es el de la fabricación de componentes electrónicos, con código CNAE 2009 2611.

Nacida en el año 2001, Salto Systems revolucionó el sector de la cerrajería con la introducción en el mercado del concepto llave digital, estableciendo un nuevo paradigma en materia de seguridad, protección y eficiencia. La compañía guipuzcoana posee en su catálogo una amplia gama de productos y servicios innovadores, los cuales cada vez tienen una mayor utilidad para distintos sectores de actividad, desde aeropuertos hasta universidades o entidades bancarias, entre otros.

De acuerdo con la memoria de información no financiera de la sociedad, Salto es la sociedad dominante dentro del grupo Salto, formado por 28 filiales y un total de 40 oficinas, en el que forman parte las firmas internacionales Gantner, Conlan, Danalock, Clay y la adquirida el pasado mes de marzo, Cognitek.

Por todo ello, el grupo Salto cuenta con 1.200 profesionales, de los cuales, según los últimos datos, 307 trabajan en la sede de Oiartzun.

A continuación, se expondrán los estados financieros que la entidad tiene por obligación presentar en sus Cuentas Anuales Individuales, a partir de ahora, (CCAII) las cuales deberán ser auditadas. Las CCAII deben de estar compuestas por el balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias, memoria, y en su caso, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujo de efectivo.

A pesar de ello, para este trabajo solo se presentarán el balance y cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad, ya que en el transcurso de este nos centraremos en enfoques y áreas de los citados estados financieros.

3.1.2 Balance de situación

En las siguientes tablas se muestra el balance de situación de Salto Systems S.L. expresado en miles de euros, correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2020, acompañado de los datos del ejercicio anterior.

De este modo, podemos observar la situación económico-financiera de la entidad y detectar epígrafes de relevancia para el posterior planteamiento de la auditoría de cuentas. En siguientes apartados, se analizarán las principales masas patrimoniales y sus respectivas variaciones.

Tabla 2. Activo total ejercicio 2020 y 2019 de Salto Systems.

ACTIVO	2020	2019
A) ACTIVO NO CORRIENTE	248.455	63.741
I. Inmovilizado Intangible	2.131	1461
<i>3. Patentes, licencias, marcas y similares</i>	564	578
<i>5. Aplicaciones informáticas</i>	615	331

9. Otro inmovilizado intangible	952	552
II. Inmovilizado material	18.302	18.365
1. Terrenos y construcciones	9.868	10.131
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	8.037	7.439
3. Inmovilizado en curso y anticipos	397	795
III. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo	226.791	43.686
1. Instrumentos de patrimonio	150.128	34.691
2. Créditos a empresas	76.663	8.995
IV. Inversiones financieras a largo plazo	679	97
1. Otros activos financieros	45	55
2. Créditos a empresas	634	42
VI. Activos por impuesto diferido	552	132
B) ACTIVO CORRIENTE	62.017	60.379
II. Existencias	13.613	16.612
1. Comerciales	1.746	2.043
2. Materias primas y otros aprovisionamientos	8.580	10.557
3. Producto en curso	717	1.219
4. Productos terminados	2.570	2.793
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	22.979	22.520
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios	4.221	5.495
2. Clientes, empresas del grupo y asociadas	17.547	15.160
4. Personal	104	162
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas	1.107	1.703
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo	2.596	2.741
2. Créditos a empresas	2.596	2.741
V. Inversiones financieras a corto plazo	55	7
5. Otros activos financieros	55	7
VI. Periodificaciones a corto plazo	755	692
VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	22.019	17.807
1. Tesorería	18.814	17.598
2. Otros activos líquidos equivalentes	3.205	209
TOTAL ACTIVO (A + B)	310.472	124.120

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de SABI.

Tabla 3. Patrimonio neto y pasivo total ejercicio 2020 y 2019 de Salto Systems.

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2020	2019
A) PATRIMONIO NETO	219.687	83.723
A-1) Fondos Propios	219.596	83.592
I. Capital	183	153
II. Prima de emisión	126.929	1.959
III. Reservas	64.128	55.157
1. Legal y Estatutarias	67	67
2. Otras reservas	64.061	55.090
VII. Resultado del ejercicio	28.356	26.323

A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	91	131
B) PASIVO NO CORRIENTE	61.292	18.788
I. Provisiones a largo plazo	6.848	6.480
4. Otras provisiones	6.848	6.480
II. Deudas a largo plazo	50.373	10.147
2. Deudas con entidades de crédito	49.533	5.219
5. Otros pasivos financieros	840	4.928
III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo	941	-
IV. Pasivos por impuesto diferido	3.130	2.161
C) PASIVO CORRIENTE	29.493	21.609
III. Deudas a corto plazo	12.177	2.891
2. Deudas con entidades de crédito	11.706	1.582
5. Otros pasivos financieros	471	1.309
V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	17.316	18.718
1. Proveedores	9.505	10.370
2. Proveedores, empresas del grupo y asociadas	920	534
3. Acreedores varios	1.447	1.486
4. Personal	2.393	2.246
5. Pasivos por impuesto corriente	1.914	2.447
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas	739	1.382
7. Anticipos de clientes	398	253
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)	310.472	124.120

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de SABI.

3.1.3 Cuenta de pérdidas y ganancias

Al igual que en el punto anterior, a través de la siguiente tabla se expone la cuenta de pérdidas y ganancias, expresada en miles de euros, del ejercicio 2020 y 2019. En ella, podemos encontrar variables de extrema relevancia en un proceso de revisión de cuentas anuales, como es el importe neto de la cifra de negocios y el nivel de gastos incurridos por la sociedad. De estas variables, se pueden extraer numerosos indicadores y ratios, que son de gran interés a la hora de planificar una auditoría.

Tabla 4. Cuenta de pérdidas y ganancias ejercicio 2020 y 2019 de Salto Systems.

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	2020	2019
A) OPERACIONES CONTINUADAS	105.371	110.171
1. Importe neto de la cifra de negocios	104.364	109.384
a) Ventas	1.007	787
b) Prestaciones de servicios		
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	-725	105
4. Aprovisionamientos	-55.134	-58.571
a) Consumo de mercaderías	-9.059	-9.490
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	-44.803	-47.957
c) Trabajos realizados por otras empresas	-1.289	-1.088
d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos	17	-36

5. Otros ingresos de explotación	2.543	3.073
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	2.357	2.513
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio	186	560
6. Gastos de personal	-18.718	-18.064
a) Sueldo, salarios y asimilados	-14.508	-14.132
b) Cargas sociales	-4.210	-3.932
7. Otros gastos de explotación	-13.041	-13.160
a) Servicios exteriores	-12.359	-11.524
b) Tributos	-122	-43
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales	-530	-1.566
d) Otros gastos de gestión corriente	-30	-27
8. Amortización del inmovilizado	-2.644	-2.430
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras	52	47
13. Otros resultados	-2	-43
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+ 2+ 4+ 5+ 6+ 7+ 8+ 9+ 13)	17.702	21.128
14. Ingresos financieros	14.002	11.460
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	13.559	11.277
a) En empresas del grupo y asociadas	13.559	11.277
b) De valores negociables y otros instrumentos financieros	443	183
a) De empresas del grupo y asociadas	443	182
b) De terceros	-	1
15. Gastos financieros	-659	-207
a) Por deudas con terceros	-659	-207
16. Variación del valor razonable de instrumentos financieros	1.460	-599
a) Cartera de negocios y otros	1.460	-599
17. Diferencias de cambio	-1.042	236
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	5	-1.280
a) Deterioros y pérdidas	-	-1.283
b) Resultados por enajenaciones y otras	5	3
A.2) RESULTADO FINANCIERO (14+ 15+ 16+ 17+ 18)	13.766	9.610
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)	31.468	30.738
20. Impuesto sobre beneficios	-3.112	-4.415
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.3 + 20)	28.356	26.323

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de SABI.

3.1.4 Obligación de auditoría para Salto Systems

Tal y como podemos observar en los estados financieros que acabamos de mostrar, Salto supera con creces durante dos ejercicios consecutivos dos de las tres circunstancias establecidas por la L.S.C. para dispensar de la obligación de examinar sus CCAAI mediante una auditoría. Además, también supera el tercer requisito en relación con el número medio de empleados, por lo tanto, queda claro que Salto debe auditar sus CCAAI por razones de tamaño.

La siguiente tabla nos indica las cifras por las que Salto supera los límites establecidos para auditar sus cuentas por razón de tamaño.

Tabla 5. Requisitos para la exención por razón de tamaño.

DESCRIPCIÓN	REQUISITOS	2020	2019
TOTAL ACTIVO	≤ 2.850.000 €	310.472.000 €	124.120.000 €

DESCRIPCIÓN	REQUISITOS	2020	2019
INCEN	≤ 5.700.000 €	105.371.000 €	110.171.000 €
Nº MEDIO TRABAJADORES	≤ 50	307	291

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de SABI.

3.2 Revisión analítica de las principales masas patrimoniales

A continuación, llevaremos a cabo una revisión analítica de los estados financieros, con el objetivo de obtener una mayor evidencia de auditoría y con ello mejorar el conocimiento sobre la entidad e identificar áreas de riesgo potencial.

Si mediante la revisión analítica se encontraran variaciones muy relevantes o incongruencias de cualquier tipo, el auditor deberá investigar dichas circunstancias a través de entrevistas con la dirección o diseñando otros procedimientos de auditoría que le hagan obtener una mayor evidencia sobre estas.

Aunque durante la fase de planificación el auditor procederá a realizar una revisión analítica de los estados financieros a preliminar, es decir, antes del cierre del ejercicio, en nuestro caso realizaremos un análisis con las cuentas de cierre, debido a la imposibilidad de obtener las cifras de las cuentas de meses previos al cierre del ejercicio.

3.2.1 Análisis estructura económico-financiera

Como hemos citado al presentar los estados financieros, el balance de situación nos muestra la estructura económica y financiera de la entidad. En las siguientes tablas, podremos ver el peso relativo de los principales epígrafes de este estado financiero, así como la variación en términos relativos y absolutos de estos en comparación con el ejercicio 2019.

Se deberá prestar atención a aquellos epígrafes de mayor peso absoluto y relativo, así como a las variaciones más cuantiosas.

Tabla 6. Estructura y variación del activo ejercicios 2020 y 2019, en miles de euros.

	%s/activo		Variación		%s/activo	
	2020	total	Variación	%	2019	total
Activo no corriente	248.455	80,02%	184.714	74,35%	63.741	51,35%
Inmovilizado intangible	2.131	0,69%	670	31,44%	1461	1,18%
Inmovilizado material	18.302	5,89%	-63	-0,34%	18.365	14,80%
Inversiones en empresas del grupo a l/p	226.791	73,05%	183.105	80,74%	43.686	35,20%
Inversiones financieras a l/p	679	0,22%	582	85,71%	97	0,08%
Activos por impuesto diferido	552	0,18%	420	76,09%	132	0,11%
Activo corriente	62.017	19,98%	1.638	2,64%	60.379	48,65%
Existencias	13.613	4,38%	-2.999	-22,03%	16.612	13,38%
Deudores comerciales	22.979	7,40%	459	2,00%	22.520	18,14%
Inversiones en empresas del grupo a c/p	2596	0,84%	-145	-5,59%	2.741	2,21%
Inversiones financieras a c/p	55	0,02%	48	87,27%	7	0,01%
Periodificaciones a corto plazo	755	0,24%	63	8,34%	692	0,56%
Efectivo	22.019	7,09%	4.212	19,13%	17.807	14,35%
Total Activo	310.472	100,00%	186.352	60,02%	124.120	100,00%

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de las CCAA.

A través de esta tabla, podemos observar la estructura económica de Salto ligada al ciclo de inversión de la sociedad. El activo no corriente, corresponde a la clase de activos relacionados con el ciclo largo, es decir, aquellos que su liquidez es mayor a un año. Por otro lado, el activo corriente son aquellos activos relacionados directamente con el ciclo de explotación de la entidad y otros con una liquidez menor a un año.

En el año 2019, el importe total del activo era de 124.120.000 €, de los cuales un 51,35% estaba formado por el activo no corriente, en donde las inversiones en empresas del grupo a largo plazo suponían el importe más relevante con 43.686.000 €, una cifra entendible, ya que Salto es la sociedad dominante dentro del grupo Salto. En cuanto al activo corriente, suponía el 48,65% restante para configurar el total del activo. Los epígrafes de existencias, deudores comerciales y efectivo, suman un total de 56.939.000 € y en lo que a peso relativo se refiere suponían un total del 45,87% del total del activo.

Respecto a la evolución, destaca el significativo aumento del activo en un 60,02%, lo que cuantifica en un incremento de un 186.352.000 €. Esta variación viene explicada, casi en su totalidad, al incremento experimentado en la partida de inversiones en empresas del grupo a largo plazo, con un ascenso de 183.105.000 €. Esto se debe a que Salto, durante el ejercicio 2020, adquirió la firma austríaca Gantner Electronics, la cual fue valorada en torno a los 200 millones de euros, según el diario “La expansión”. Los demás epígrafes, del activo no corriente como del corriente, experimentaron pequeñas variaciones no demasiado significativas a efectos de auditoría. Además, podemos observar que las partidas más relevantes dentro de la estructura del activo siguen siendo las mismas que en el 2019.

Tras esta revisión analítica del activo de la sociedad, hemos podido identificar los epígrafes y las variaciones más importantes de este último. Por ello, el auditor deberá poner el foco tanto en las de inversiones con empresas del grupo, como en los epígrafes ligados al ciclo explotación a la hora de ejecutar sus procedimientos de auditoría de las CCAAI.

Tabla 7. Estructura y variación del patrimonio neto y pasivo ejercicios 2020 y 2019.

	2020	%s/total	Variación	Variación %	2019	%s/activo total
Patrimonio Neto	219.687	70,76%	135.964	61,89%	83.723	67,45%
Fondos propios	219.596	70,73%	136.004	61,93%	83.592	67,35%
Subvenciones	91	0,03%	-62	-68,13%	153	0,12%
Pasivo no corriente	61.292	19,74%	42.504	69,35%	18.788	15,14%
Provisiones a l/p	6.848	2,21%	368	5,37%	6.480	5,22%
Deudas a l/p	50.373	16,22%	40.226	79,86%	10.147	8,18%
Deudas con empresas del grupo a l/p	941	0,30%	941	100,00%	0	0,00%
Pasivo por impuesto diferido	3.130	1,01%	969	30,96%	2.161	1,74%
Pasivo corriente	29.493	9,50%	7.884	26,73%	21.609	17,41%
Deudas a corto plazo	12.177	3,92%	9.286	76,26%	2.891	2,33%
Acreedores comerciales	17.316	5,58%	-1.402	-8,10%	18.718	15,08%
Total Patrimonio neto y pasivo	310.472	100%	186.352	60,02%	124.120	100,00%

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de las CCAA.

La siguiente tabla muestra la estructura financiera de Salto, ligada a la financiación de las inversiones. Estos recursos financieros pueden ser propios o ajenos, dependiendo de su origen. El patrimonio neto y pasivo no corriente, son las fuentes de financiación relacionadas con el ciclo largo de inversión, es decir, con el activo no corriente. Por el contrario, el pasivo

corriente se constituye por aquellas fuentes de financiación relacionadas con el ciclo de explotación.

En el año 2019, el 67,45% de la financiación provenía de los fondos propios de la empresa, en detrimento de los ajenos. De estos datos se puede extraer, la poca presencia de deuda externa tanto a largo como a corto plazo, demostrando una fortaleza financiera basada en sus fondos propios.

Respecto a las variaciones entre el ejercicio 2020 y 2019, se puede destacar un incremento importante en las fuentes de financiación a largo plazo, en línea con el incremento del activo no corriente relacionado con la compra de Gantner, citada anteriormente. En cuanto a la composición, se mantienen los recursos propios como fuente de financiación predominante, suponiendo un 61,89%. Por ello, podemos concluir que la adquisición de la firma austríaca no ha puesto en peligro la salud financiera de la entidad.

De este modo, el auditor deberá de analizar estas fuertes variaciones en la estructura financiera. En cuanto al incremento de los fondos propios, deberá de solicitar la documentación soporte correspondiente, y en relación con el aumento de la deuda externa, deberá de comprobar a través de circularizaciones de las entidades bancarias de la sociedad la existencia de nuevos préstamos, verificando el plazo de amortización y tipo de interés de este.

3.2.2 Análisis cuenta de pérdidas y ganancias.

A través de la siguiente tabla se realizará una revisión analítica de la cuenta de pérdidas y ganancias. Se recogerá el resultado ocasionado por la actividad empresarial durante los ejercicios 2020 y 2019, formado por el importe neto de la cifra de negocios contabilizados en el grupo 7 del Plan General de Contabilidad y las principales partidas de gastos incurridos por la entidad contabilizadas en el grupo 6. Además, se mostrará las variaciones en términos absolutos y porcentuales, al igual que el peso relativo sobre el importe neto de la cifra de negocios.

Tabla 8. Estructura PyG ejercicios 2020 y 2019.

	2020	% s/INCN	Variación	Variación %	2019	%s/INCN
Importe neto de la cifra de negocios	105.371	100%	-4.800	-4,56%	110.171	100%
Aprovisionamientos	55.134	52,32%	-3.437	-6,23%	58.571	53,16%
Gasto de personal	18.718	17,76%	654	3,49%	18.064	16,40%
Otros gastos de explotación	13.041	12,38%	-119	-0,91%	13.160	11,95%
Resultado de Explotación	17.702	16,80%	-3.426	-19,35%	21.128	19,18%
Resultado financiero	13.766	13,06%	4.156	30,19%	9.610	8,72%
Resultado antes de impuestos	31.468	29,86%	730	2,32%	30.738	27,90%
Resultado del ejercicio	28.356	26,91%	2.033	7,17%	26.323	23,89%

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de las CCAA.

En el ejercicio 2019, Salto obtuvo un resultado del ejercicio de 26.323.000 €, lo que supone un 23,89% del total de la cifra de negocios. Este resultado es originado tanto por el resultado de explotación como por el financiero, aunque en mayor medida por el de explotación. La principal partida de gasto es la de aprovisionamientos, suponiendo un 53,16 % de la cifra de negocios, algo bastante común en sociedades fabricantes de sus propios productos. Por otro lado, destacan otras partidas de gastos como el de personal y servicios exteriores, pero con un peso bastante menor.

Respecto a la evolución de la cuenta de pérdidas y ganancias durante el ejercicio 2020, se puede observar que la mayoría de partidas siguen en consonancia con el anterior ejercicio, al contrario de lo que ocurría con el balance de situación. Esto quiere decir, que el incremento del balance no se ha visto reflejado en los ingresos y gastos en la misma medida. A pesar del ligero descenso de las ventas en 4.800.000 €, el resultado del ejercicio experimentó un aumento de 7,17%, originado por el incremento de los ingresos financieros. En cuanto al nivel de gastos se refiere, se mantuvieron en línea con el descenso de las ventas, incurriendo en un menor gasto por aprovisionamientos, pero aumentando ligeramente el de personal, explicado por nuevas contrataciones, ya que de acuerdo con los datos del SABI el número de empleados paso de 291 a 307 durante el ejercicio 2020.

Desde la óptica del auditor, deberá de comprobar la razonabilidad de los importes de ingresos y gastos, con el objetivo de comprobar la fiabilidad e integridad de estos. Por otro lado, deberá verificar la correcta contabilización de estas partidas de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, en el caso de detectar algún tipo de incorrección y si estas fueran materiales, se deberá proponer la correspondiente reclasificación o ajuste a la sociedad.

3.2.3 Análisis de ratios

En la siguiente tabla se mostrarán una serie de ratios, con el objetivo de conocer con mayor exactitud la situación financiera a corto y largo plazo de la entidad. Los ratios utilizados para este análisis son los siguientes:

Tabla 9. Ratios Salto ejercicio 2020 y 2019.

Ratio	Descripción	2020	2019
Liquidez	$\frac{\text{Activo Corriente}}{\text{Pasivo Corriente}}$	1,64	2,03
Solvencia	$\frac{\text{Activo Total}}{\text{Pasivo Total}}$	2,10	2,79
Autonomía financiera	$\frac{\text{Patrimonio Neto}}{\text{Pasivo Total}}$	3,58	4,46

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de SABI.

- 1. Ratio de liquidez:** Este ratio nos muestra la capacidad que tiene la sociedad para satisfacer sus obligaciones a corto plazo. Los recursos destinados para acometer el pago de estas obligaciones son los relacionados con el ciclo de explotación, principalmente, efectivo, existencias y deudores comerciales. El ratio de liquidez debe de tener un valor superior a 1, en este caso, Salto en ambos ejercicios supera notablemente esta cifra, lo que demuestra un buen nivel de liquidez, por lo que no tiene problemas para acometer el pago de sus obligaciones a corto plazo.
- 2. Ratio de Solvencia:** El ratio de solvencia o garantía, mide la capacidad que tiene la empresa para hacer frente a sus obligaciones financieras tanto a corto como a medio y largo plazo. En otras palabras, nos indica cuantas veces con sus recursos económicos totales podría hacer frente el pago de todas sus deudas u obligaciones. El valor ideal de este ratio, está marcado en 1,5, en nuestro caso, se supera este valor.
- 3. Ratio de autonomía financiera:** Este último ratio nos indica el grado de independencia por parte de la entidad con respecto a las fuentes de financiación

externas. El nivel óptimo de este ratio, puede diferir según el tipo de empresa, sector y mercado en el que ejecute su actividad empresarial. En el caso de Salto, este ratio posee valores bastante elevados, mostrando una gran autonomía financiera, debido a su importante cifra de recursos propios, como ya hemos indicado en el anterior apartado.

Teniendo estos tres ratios en cuenta, podemos concluir que la situación financiera de Salto es bastante buena a corto y largo plazo. La principal fuente de financiación de la entidad son sus recursos propios, por lo que no tiene que satisfacer grandes cantidades de pagos a entidades bancarias o proveedores, entre otros. Como aspecto negativo se podría reseñar el alto nivel de efectivo, que podría mostrar que la sociedad posee recursos ociosos, los cuales corren el peligro de perder valor con el paso del tiempo.

3.2.4 Análisis de rentabilidades

Tabla 10. Rentabilidades Salto ejercicios 2020 y 2019.

Rentabilidad	Descripción	2020	2019
Económica (ROI)	$\frac{Rdo. Explotación}{Activo Total}$	10,14%	24,76%
Financiera (ROE)	$\frac{Rdo. Ejercicio}{Patrimonio Neto}$	14,32%	36,71%
Margen bruto de ventas	$\frac{Rdo. Explotación}{Ventas}$	29,16%	27,14%

Fuente. Elaboración propia a través de los datos de SABI.

- 1. Rentabilidad Económica:** La rentabilidad económica o ROI (return on investments) representa la riqueza que la empresa es capaz de generar sobre su activo total. Esta depende directamente del volumen de ventas y cifra de activo de la entidad. En nuestro caso, la rentabilidad sobre el activo total obtenida por Salto durante estos dos ejercicios es bastante notable, teniendo en cuenta el bajo nivel actual de los tipos de interés.
- 2. Rentabilidad Financiera:** La rentabilidad financiera o ROE (return on equity), nos muestra los beneficios netos que ha obtenido la empresa sobre su patrimonio neto. Esto quiere decir que los socios han conseguido de beneficio durante los ejercicios contables 2020 y 2019, 14,32 € y 36,71 € por cada 100 € que han invertido, respectivamente.
- 3. Margen bruto de ventas:** El margen bruto de ventas representa el beneficio bruto obtenido por cada unidad monetaria que la entidad consigue vender en el mercado. Por lo tanto, por cada 100 € vendidos, se obtuvo un beneficio bruto de 29,16 € y 27,14 €, respectivamente.

En conclusión, estas 3 rentabilidades nos muestran la fortaleza financiera y económica de Salto ya descrita en anteriores apartados. A pesar de que, tanto la rentabilidad económica y financiera han disminuido notablemente, estas siguen siendo bastante elevadas. Esta disminución se debe a los fuertes incrementos del balance anteriormente reseñados, los cuales no se han visto traducidos en un mayor volumen de ventas que se han mantenido estables.

3.3 Evaluación del control interno

Tal y como se ha explicado en apartados anteriores, uno de los primeros pasos a dar por parte del auditor durante la planificación de la auditoría es revisar la estructura de control interno de la entidad.

En primer lugar, se realizará una revisión preliminar consiguiendo un primer juicio profesional relativo al control interno. Para ello, se verificarán las denominadas guías de procedimiento de las distintas áreas establecidas por la sociedad. En esta primera revisión, se tendrá en consideración el tipo de errores o irregularidades que puedan ocurrir, al igual que se determinará los procedimientos de control interno contable que pueden prever errores e irregularidades.

3.3.1 Técnicas de evaluación del control interno

Las principales técnicas utilizadas en esta primera revisión son los memorándums, flujogramas, cuestionarios, etc.

1. **Flujogramas:** El flujograma o diagrama de procedimiento es un instrumento para mostrar de un modo gráfico o esquemático un proceso o sistema. La principal ventaja de los flujogramas es que permiten hacer una síntesis, sencilla y rápida de un procedimiento, facilitando su comprensión. Deben mostrar íntegramente el proceso completo desde el inicio hasta el final, indicando claramente la separación de funciones con el objetivo de facilitar la evaluación del control interno.
2. **Memorándums:** Los memorándums consisten en realizar resúmenes de los distintos procedimientos empleados en el circuito de control interno. Dichos resúmenes, se elaboran mediante una descripción narrativa detallada de los distintos procedimientos empleados por cada una de las áreas de la empresa.
3. **Cuestionarios:** Los cuestionarios tratan de un listado de preguntas en torno al sistema de control interno de la empresa. Tienen como objetivo dar respuesta sobre los procedimientos existentes y sus deficiencias, siendo sencilla, poco costosa y rápida su implementación.

3.3.2 Cuestionario de evaluación del control interno

Teniendo todas estas técnicas de evaluación del control interno en cuenta, con el objetivo de tener una visión más práctica sobre estas, efectuaremos un cuestionario porque es una de las técnicas más usadas a día de hoy.

Las preguntas del cuestionario deben redactarse de manera que puedan ser respondidas de manera afirmativa (**sí**) o negativa (**no**), con la posibilidad de anotar (**N/A**) si alguna de las preguntas no fuera aplicable. Dichas preguntas están dirigidas hacia el personal responsable del departamento de auditoría interna, controller o auditor interno, si lo hubiera. Bajo ninguna circunstancia, estas preguntas deben ser enviadas para su cumplimentación o completadas en la oficina del propio auditor, las respuestas deben obtenerse mediante entrevistas personales con el auditor interno o el responsable en su propio lugar de trabajo.

En el cuestionario se deben incluir preguntas con las que se consiga un nivel de evidencia adecuado en torno a los procedimientos empleados, como pueden ser las relativas a la separación de responsabilidades respecto a la custodia de los activos, segregación de funciones o supervisión del trabajo de las personas, entre otras.

En la siguiente tabla encontraremos un ejemplo de cuestionario de evaluación de control interno de las distintas áreas que comprenden una entidad. Su cumplimiento puede ser realizado por un auditor interno o externo, sirviendo como prueba preliminar para este. Por lo tanto, en este caso se cumplimentará como si fuéramos los auditores de cuentas de Salto, con el objetivo de llegar a una conclusión simulada sobre la fiabilidad del control interno y decidir la realización de pruebas de control.

Tabla 11. Cuestionario de evaluación del control interno.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN DE CONTROL INTERNO					
Sistema organizacional de la entidad					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿La estructura organizacional es adecuada para el tamaño y las actividades de la empresa?	X			Observado en el organigrama de la entidad
2	¿Existe una adecuada separación de funciones entre las distintas áreas de la empresa?	X			
3	¿Existen mecanismos formales para la revisión y actualización de los procedimientos en función a los riesgos existentes?	X			
4	¿Los empleados tienen conocimiento de los reglamentos específicos y de las guías de procedimiento?	X			Existe un manual del empleado
5	¿El auditor interno es independiente del órgano superior de la entidad?	X			La gerencia no puede intervenir en las decisiones del auditor interno.

Política de gestión de personal					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Se selecciona al personal de acuerdo con su capacidad técnica, profesional, honestidad y que no tenga impedimento legal para desempeñar el cargo?	X			El personal es seleccionado por el departamento de recursos humanos y posteriormente debe de dar el visto bueno el responsable del departamento en el que ejerza su labor.
2	¿Se cuenta con un plan de formación interna para que respondan a sus objetivos?	X			Se puede encontrar en el manual del empleado.
3	¿Se evalúa el personal periódicamente?	X			Cada año el jefe de cada departamento charla sobre el rendimiento de cada empleado de manera individual.
4	¿Existe posibilidad de promoción interna según el rendimiento?		X		En el manual del empleado no se manifiesta dicha posibilidad.

5	¿Hay una adecuada rotación del personal encargado con la administración, custodia y registro de recursos de la empresa?		X		Los empleados no suelen rotar sus puestos de trabajo.
---	---	--	---	--	---

Área de tesorería					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Las personas autorizadas para ejecutar movimientos en las cuentas bancarias son las mismas de las que aparecen en los poderes notariales de la entidad?			X	Esta cuestión se verificará en posteriores procedimientos de auditoría.
2	¿Se realizan conciliaciones bancarias periódicamente?	X			A principios de cada mes por el departamento de contabilidad.
3	¿Existen mecanismos que garanticen procedimientos existentes para pagos, control de transacciones y registro de operaciones contables?	X			Se encuentran en el manual de control interno.
4	¿Es la misma persona quien autoriza, cobra y registra las operaciones de las distintas cuentas bancarias?		X		Solo puede autorizar movimientos las personas autorizadas en cada cuenta bancaria. El cobro se efectúa y registra por el personal de contabilidad.
5	¿Las conciliaciones bancarias son verificadas por el empleado responsable del departamento?	X			Cada mes se revisan el estado de las cuentas bancarias por el responsable de contabilidad y el auditor interno.

Área de clientes/cuentas por cobrar					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Existe un criterio establecido para el cobro de deudores?	X			Se puede encontrar en las guías de procedimiento del área de clientes.
2	¿Se efectúa un análisis periódico de la cartera de clientes para clasificarla y crear la correspondiente provisión?	X			Por la gerencia.
3	¿La gestión de los clientes de dudoso cobro es efectuada por el personal competente?	X			Por el responsable del departamento de ventas.
4	¿Las personas autorizadas para aprobar notas de crédito son independientes de las involucradas en el registro de cobros en el área de tesorería?	X			Por el responsable de ventas que es independiente del responsable de contabilidad según el organigrama de la entidad.

5	¿Las cancelaciones por cuentas incobrables son aprobadas por el responsable encargo de la gestión de los clientes de dudoso cobro?	X			Por el responsable del departamento de ventas.
Área de proveedores/cuentas por pagar					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Se encuentran segregadas las funciones de recepción de la mercadería, autorización de pago y gestión de la negociación con proveedores?	X			Segregación de funciones clara encontrada en el manual de control interno.
2	¿Es la misma persona la encargada de negociar con los proveedores y registrar las operaciones con los mismos en los libros contables?		X		El departamento de compras negocio con los proveedores, mientras que el encargado de registrar las operaciones es el personal de contabilidad.
3	¿Existe una lista de proveedores autorizados por el responsable del departamento?	X			Lista insertada en el sistema verificada por el responsable del departamento de compras.
4	¿Se concilian debidamente la relación de importes recibidos con los pendientes de pago?	X			Por el departamento de contabilidad.
5	¿Se revisan las facturas, precios, cálculos y cotejo contra las órdenes de compra y notas de recepción?	X			Doble verificación por el departamento de compras y almacén.

Área de compras					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Existe un presupuesto general de compras establecido por parte del responsable del departamento?	X			Presupuesto establecido cada ejercicio por la gerencia.
2	¿Se realizan las compras únicamente a base de solicitudes o peticiones firmadas por empleados autorizados?	X			Los empleados del departamento de compras cada mes realizan un listado firmado de las cantidades que se deben comprar de cada material.
3	¿Son los precios de las compras comprobados por un empleado ajeno al departamento?	X			Los precios de compra son revisados cada trimestre por la gerencia y el auditor interno.
4	¿Se requieren de aprobaciones por parte del responsable del departamento para ciertas compras debido a su clase, cantidad u otras limitaciones?	X			Si el importe de compras supera los 100.000 € debe existir la autorización expresa del responsable del departamento de compras.

5	¿Es el mismo empleado encargado de registrar, archivar y pagar las facturas de compra?		X		El archivo y registro es competencia del departamento de contabilidad, mientras que el de compras efectúa los pagos correspondientes.
Área de ventas					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Las personas autorizadas para crear notas de abono son independientes de las involucradas en el registro de cobros del área de tesorería?	X			Notas de abono creadas por el departamento de ventas y los cobros son registrados por el departamento de contabilidad.
2	¿Para validar una venta se necesita de autorización expresa por parte del responsable de ventas?		X		Con carácter general, si el cliente está admitido por el sistema no se necesita autorización.
3	¿Se utilizan órdenes de pedido para realizar las ventas a clientes?	X			Cuando un cliente solicita un producto se le asocia un número de pedido automáticamente por el sistema.
4	¿Se realizan verificaciones de los albaranes de entrega?	X			Doble verificación por el departamento de contabilidad y almacén.
5	¿Se realizan revisiones de las condiciones de venta establecidas con los clientes?	X			Una vez al mes por el responsable del departamento de ventas.
Política de gestión de stock/existencias					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Es la misma persona la encargada de autorizar, custodiar, registrar y controlar las existencias?		X		Segregación de funciones clara encontrada en el manual de control interno.
2	¿Existe una política claramente definida en torno a la recepción, almacenamiento y conservación de las existencias?	X			Se encuentra en el manual de control interno.
3	¿Los ajustes por pérdida de existencias se hacen por empleados que no estén involucrados en la responsabilidad y custodia de los mismos?	X			Se realizan por el personal de contabilidad.
4	¿Se realiza un inventario físico de existencias al cierre de cada ejercicio?	X			Por el personal del almacén.
5	¿Se analiza la obsolescencia de las existencias al cierre del ejercicio?	X			Por el responsable del almacén.

Política de gestión del inmovilizado					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Es la misma persona la encargada de custodiar, mantener y sustituir los bienes de inmovilizado?		X		Segregación de funciones clara encontrada en el manual de control interno.
2	¿Se requiere una autorización expresa del personal competente a la hora de adquirir o sustituir un elemento del inmovilizado?	X			Debe de existir una autorización escrita y firmada por el responsable de gestión del inmovilizado.
3	¿Se lleva un registro detallado del coste y amortización acumulada de las distintas partidas del inmovilizado, ya sea material o intangible?	X			Cada elemento del inmovilizado tiene su propia cuenta contable en relación a su coste y amortización acumulada.
4	¿Se revisan y modifican periódicamente las tasas de amortización para ajustarlas a la realidad?	X			Cada cierre del ejercicio contable.
5	¿Se efectúa una inspección física periódica del inmovilizado?	X			Una vez al año.

Política de gestión de sociedades dependientes/filiales.					
		RESPUESTAS			
Nº	PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1	¿Existe una interlocución directa e independiente con el responsable de administración y contabilidad de las filiales?	X			El auditor interno se comunica de manera fluida y directa con sus homólogos en las filiales.
2	¿Se realizan reportes periódicos sobre el estado de las cuentas de las filiales?	X			Reporte mensual.
3	¿Existe unidad y relación directa con los objetivos y valores de las sociedades dependientes?	X			Todas las filiales tienen una misión, visión y valores que complementan o es igual a la de la sociedad dominante.
4	¿Se realiza una revisión de los presupuestos y consecución de objetivos de las filiales?	X			Cada cierre del ejercicio por la gerencia.
5	¿Se verifican y limitan las inversiones realizadas por parte de sociedades dependientes?	X			Se verifican mensualmente y el límite se establece por la gerencia cada año.

Fuente: Elaboración propia.

Una vez completado el cuestionario, el auditor procederá a la extracción de conclusiones en relación con las respuestas recibidas. En este caso, podemos observar un buen nivel de procedimientos de control interno implantados por la sociedad en cada departamento y política de gestión. Por lo tanto, en esta primera toma de contacto se ha podido detectar una clara

separación de funciones entre departamentos y una buena supervisión por los responsables de estos.

En resumen, dicho cuestionario ha minimizado el riesgo de control definido en anteriores apartados, ya que se ha obtenido evidencia de un establecimiento y diseño adecuado del circuito de control interno. No obstante, se necesitará una mayor evidencia sobre la fiabilidad del control interno a través de las pruebas de control.

3.4 Pruebas de control

A través del anterior cuestionario, el auditor ha obtenido la primera impresión sobre el sistema de control interno de la sociedad. De este modo, el siguiente paso a dar será determinar si estos procedimientos se han establecido o utilizado correctamente.

Por lo tanto, se hará una revisión exhaustiva del control interno mediante las pruebas de control. Dichas pruebas harán obtener una evaluación sobre cualquier deficiencia, error o irregularidad potencial no contemplada en las guías de procedimiento existentes. Cuando se ejecuten estas pruebas de control, el auditor emitirá un juicio profesional final sobre la fiabilidad del control interno, por el cual dependerán la naturaleza, momento de ejecución y extensión de las pruebas de auditoría a realizar.

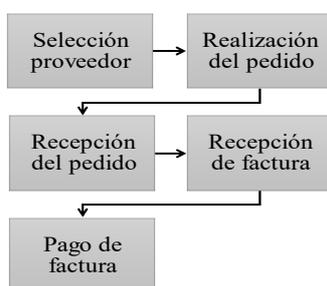
Para ello, en este apartado proporcionaremos un ejemplo de los procesos habituales de una compañía y los controles asociados a estas, los cuales el auditor deberá comprobar y evaluar con las pruebas de control. A su vez, plantearemos un seguimiento de los ciclos con mayor relevancia en una entidad, con el objetivo de verificar la trazabilidad de estos mismos, lo que se puede clasificar como otra prueba de control típica.

Estos ejemplos deberán de ser adaptados a las circunstancias de cada empresa, ya que se mostrarán de carácter orientativo. Además, consideraremos que los módulos de gestión de almacén, compras, ventas, recursos humanos y contabilidad están integrados dentro del programa de gestión de la entidad.

3.4.1 Proceso de compra de mercaderías

A continuación, se expondrá un proceso de compra de materias primas o mercancías, que se dividirá de los siguientes subprocesos o fases.

Figura 3. Proceso de compra de mercaderías.



Fuente: Elaboración propia a través del “Manual práctico de control interno” (Barquero, 2013).

Una vez obtenido la descripción general del proceso, el auditor identificará y revisará los controles asociados a los distintos subprocesos que integran el proceso general de compras.

La siguiente tabla enumerará una serie de controles asociados a los distintos subprocesos expuestos en la anterior figura descriptiva del proceso de compras.

Tabla 12. Controles proceso de compras.

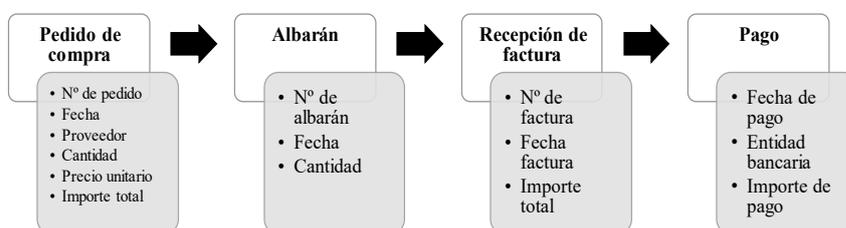
Subproceso	Controles
Selección de proveedor	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Se debe de obtener un mínimo de 3 ofertas que cumplan con los requisitos técnicos del producto a comprar. ➤ La selección se forma de manera conjunta entre el responsable de compras y producción. ➤ Únicamente la persona autorizada puede introducir proveedores autorizados en el módulo de gestión.
Realización de pedido	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sistema solo permite realizar pedidos a proveedores autorizados y dados de alta en la base de datos. ➤ Para que el pedido pueda ser procesado deben de estar registrados con anterioridad en el sistema. ➤ Se revisa para cada referencia los precios medios de compra, comparándolos con el año anterior, con presupuesto y con la evolución del coste de materiales.
Recepción del pedido	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Antes de aceptar la recepción y firmar el albarán de entrega se verifica que los productos recibidos coinciden con las cantidades pedidas de cada referencia y con las cantidades entregadas según el albarán. ➤ El gasto de compra se contabiliza automáticamente por el importe resultante de las cantidades entradas y los precios del pedido realizado, contra una cuenta de facturas pendientes de recibir. ➤ El sistema permite al personal del almacén aceptar la entrada, si las cantidades no difieren en más de un % con las del pedido. Superado este margen, el sistema no permite contabilizar la entrada y el departamento de compras debe modificar el pedido para poder recibir dicha entrega.
Recepción de factura	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sistema no permite contabilizar dos facturas contra una misma entrada en el almacén. ➤ El personal que introduce los datos de la factura en el sistema, la asocia con el número de pedido. El sistema compara que las cantidades facturadas coinciden con las recibidas. De la misma manera, comprueba que los precios de la factura son los autorizados en el sistema. ➤ En los cierres contables se revisa el listado de facturas recibidas para verificar que todas han sido contabilizadas.
Pago de factura	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sistema no permite pagar dos veces la misma factura. ➤ Se establece un sistema de autorización de pagos, preferiblemente con la firma mancomunada, y con la intervención diferentes personas en función del importe.

Subproceso	Controles
	➤ En el caso de pago por transferencia o cheque, la contabilización es automática una vez se prepara la relación de facturas y se pasan al estado de “enviado al banco para su pago”.

Fuente: Elaboración propia a través del “Manual práctico de control interno” (Barquero, 2013).

En la siguiente figura se realizará el seguimiento del proceso de compra para un pedido concreto. Para ello, se revisará la documentación soporte correspondiente de cada fase del ciclo de compras, como lo son el documento de pedido, albarán, factura y extracto bancario del pago de la misma.

Figura 4. Seguimiento ciclo de compras.

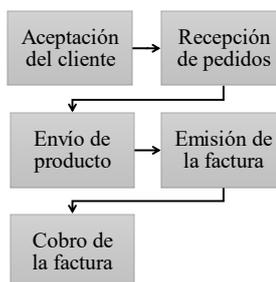


Fuente: Elaboración propia.

3.4.2 Proceso de venta

Al igual que en el apartado anterior, a través de la siguiente se describirá un proceso de venta de productos con sus respectivas fases. Un proceso de venta de bienes o productos se puede dividir en los siguientes subprocesos:

Figura 5. Proceso de venta de productos.



Fuente: Elaboración propia a través del “Manual práctico de control interno” (Barquero, 2013).

Siguiendo la misma metodología empleada en el proceso de compra, se identificarán los controles de cada fase del proceso, los cuales deberán ser comprobados. A continuación, se muestra una tabla con distintos controles del proceso de venta.

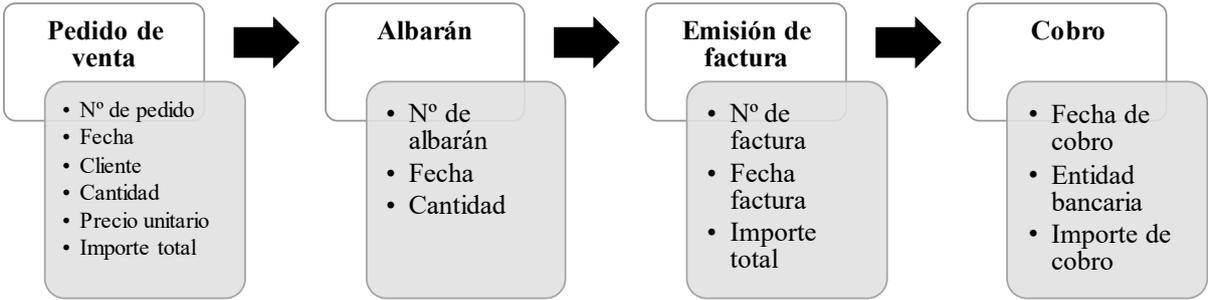
Tabla 13. Controles proceso de venta.

Subproceso	Controles
Aceptación del cliente	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El departamento de ventas solicita informes financieros del nuevo cliente y evalúa el nivel de crédito que se le puede conceder, en su caso. ➤ Los datos de los clientes autorizados y el límite de crédito fijado son introducidos en el sistema. ➤ Solo el personal autorizado puede modificar el registro de clientes en el sistema, introduciendo cambios autorizados por el responsable del departamento.
Recepción de pedidos	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Los pedidos deben de estar registrados en el sistema para poder ser procesados. ➤ El sistema no permite registrar pedidos si el cliente no está dado de alta. ➤ El sistema no permite realizar pedidos si se supera el límite de crédito establecido para ese cliente.
Envío de producto	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El personal del almacén prepara los pedidos que han sido introducidos en el sistema. Una vez completado el pedido, el sistema pasa el stock de esa referencia al estatus “pedido preparado pendiente de ser enviado”. ➤ El personal de salida de pedidos revisa una muestra de los palets preparados, y una vez enviado el producto, pasa el pedido al estatus de “pedido servido”. ➤ Se imprime dos albaranes, el que se lleva el transportista para su firma por el cliente y el que firma el transportista conforme ha recogido la mercancía. Se comprueba que todos los pedidos han sido entregados mediante el retorno por parte del transportista del albarán sellado por el cliente.
Emisión de la factura	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Cuando se confirma el envío del pedido, la factura se genera automáticamente por las cantidades servidas y los precios del pedido. ➤ Periódicamente se concilia el movimiento de la cartera de clientes con la facturación emitida. ➤ Los responsables de facturación verifican la integridad de los pedidos y su correspondiente facturación por el sistema.
Cobro de la factura	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Periódicamente se preparan conciliaciones bancarias por una persona independiente al departamento de tesorería. ➤ Cuando el cobro es emitido por el cliente, el sistema genera automáticamente un asiento de cobro de facturas. ➤ El sistema no permite contabilizar un asiento de cobro manualmente.

Fuente: Elaboración propia a través del “Manual práctico de control interno” (Barquero, 2013).

Tras identificar los controles de las fases del proceso de venta empleado por la entidad, se realizará un seguimiento del mismo. De la misma manera que en la monitorización del ciclo de compras, se comprueba la trazabilidad y veracidad de todos los subprocesos con el apoyo de la documentación soporte.

Figura 6. Seguimiento ciclo de ventas.

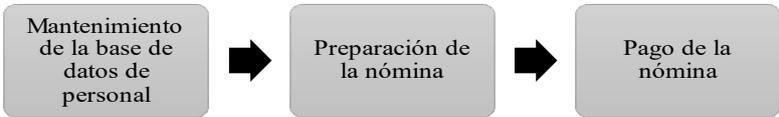


Fuente: Elaboración propia.

3.4.3 Ciclo de pago al personal.

Este ciclo se refiere al proceso de preparación de nóminas por parte de la empresa a todos sus empleados. No se hará alusión a otro tipo de retribuciones como incentivos, planes de pensión, etc. El ciclo de pago de nóminas al personal consta de las siguientes fases:

Figura 7. Proceso de preparación de nóminas.



Fuente: Elaboración propia a través del “Manual práctico de control interno” (Barquero, 2013).

A continuación, se presentan los controles asociados a los subprocesos del ciclo de preparación de nóminas.

Tabla 14. Controles proceso de preparación de nóminas.

Subproceso	Controles
Mantenimiento de la base de datos de personal	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Solo las personas autorizadas tienen acceso a introducir modificaciones de cualquier tipo en la base de datos del personal. ➤ Sin la autorización del responsable de recursos humanos, el sistema no aprueba e introduce los cambios.
Preparación de la nómina	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El sistema, con la información del módulo de datos de empleados, prepara la nómina de manera automática. ➤ Una vez han sido preparadas y verificadas, el sistema realiza la contabilización de las nóminas de manera automática.
Pago de la nómina	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Para que se autorice el pago de las nóminas debe existir doble confirmación en el sistema. Dichas confirmaciones únicamente pueden ser de los responsables del departamento de tesorería y recursos humanos. ➤ El sistema genera un fichero con el líquido a percibir por cada empleado y sus datos bancarios. Dicho fichero no se puede modificar. ➤ El sistema envía automáticamente tras la doble firma conjunta el fichero al banco para su pago.

Fuente: Elaboración propia a través del “Manual práctico de control interno” (Barquero, 2013).

Una de las pruebas que el auditor podría utilizar para comprobar que el proceso de preparación de nóminas se efectúa de manera correcta, es la de comprobar que el número de trabajadores del fichero de pago de nóminas enviado a la correspondiente entidad bancaria para su pago, coincide con el presentado en el modelo de “Relación de liquidación de cotizaciones” (RLC) en la Seguridad Social.

Para ello escogerá dos meses de manera aleatoria, en los que solicitará a la empresa el desglose de nóminas de ambos meses, los modelos RLC y el extracto bancario del pago total de las nóminas.

3.4.4 Resultado de las pruebas de control

Las pruebas de control que acabamos de realizar nos han proporcionado una evidencia más precisa de lo determinado con el cuestionario de evaluación de control interno. Se ha comprobado que lo incluido en las guías de procedimiento, se ejecuta sin irregularidades y eficazmente.

Por lo tanto, concluimos que Salto Systems tiene un adecuado entorno de control, y, en consecuencia, un sistema de control interno adecuado.

3.5 Cálculo de la materialidad de planificación

Apoyándonos en lo descrito en anteriores apartados sobre el cálculo de la materialidad en la etapa de planificación, realizaremos un cálculo de la materialidad de Salto Systems para

el ejercicio 2020. Para su cálculo, seguiremos los parámetros orientativos establecidos por el Instituto de Censores y Jurados de Cuentas, citados en dicho apartado.

Podemos observar a través de los estados financieros que se trata de una sociedad en crecimiento, derivado de la adquisición de sociedades filiales y con unos niveles de rentabilidad elevados. A pesar del ligero descenso de las ventas durante el ejercicio 2020, el resultado del ejercicio se ha mantenido en línea.

En resumen, se trata de una sociedad que obtiene unos márgenes adecuados en sus ventas y que presenta un nivel de beneficios recurrentes y estables a lo largo del tiempo. Por lo tanto, de cara a establecer la materialidad, consideramos que el beneficio antes de impuestos es una magnitud base adecuada para calcular la materialidad de acuerdo con la situación de la sociedad.

A la hora de establecer el porcentaje de aplicación de la magnitud base, entenderemos que Salto tiene un adecuado entorno de control y un perfil de riesgo bajo. Por ello, el importe de la materialidad será el 10% del resultado antes de impuestos.

Tabla 15. Cálculo materialidad de planificación Salto Systems.

Magnitud Base	Importe (en miles de €)	Tramo %	Materialidad (en miles de €)
Resultado antes de impuestos	31.468	10	3.147

Fuente: Elaboración propia.

4. FASE DE EJECUCIÓN

Una vez el auditor concreta el plan global de auditoría en donde, como hemos comentado anteriormente, se determina la naturaleza y alcance de las pruebas, dará comienzo a la fase de ejecución. Esta fase consiste en ejecutar dichas pruebas de auditoría, denominadas “pruebas sustantivas”, con el objetivo de obtener una evidencia de auditoría suficiente y adecuada, adquiriendo un juicio diligente sobre los que basar su opinión técnica de los estados financieros de la entidad. Por lo tanto, las pruebas sustantivas tienen como función obtener evidencia de auditoría en relación con la integridad, exactitud y validez de la información financiera auditada.

En el aspecto de la obtención de una evidencia suficiente, la NIA-ES 500: “Evidencia de Auditoría”, define este concepto como *“información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información”*. Por lo tanto, la evidencia de auditoría se podrá obtener tanto ejecutando procedimientos de auditoría que examinen los registros contables que afecten a la situación de los estados financieros, como a través de otros procedimientos que auditen otra información que no sea estrictamente financiera.

A lo largo de la fase de ejecución, es cuando el auditor dará respuesta a los riesgos valorados y detectados en la anterior fase. De acuerdo con la NIA-ES 330: “Respuestas del auditor a los riesgos valorados”, *“el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos”*. La extensión de las pruebas de auditoría que se realicen durante esta fase, viene condicionada por la fiabilidad del sistema del control interno analizado durante la fase de planificación. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta el control interno, cuando los

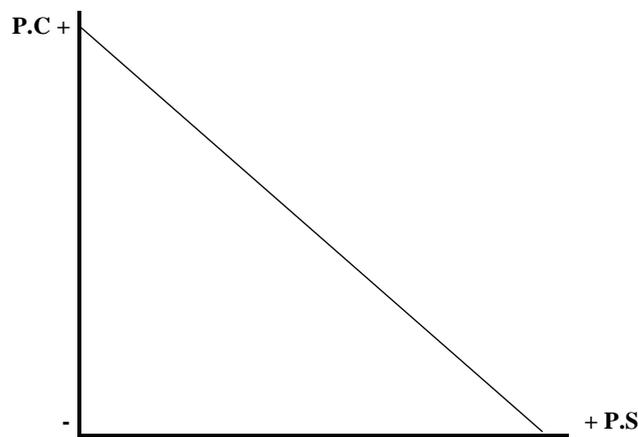
resultados de las pruebas de control son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de las pruebas sustantivas, y al revés.

Tal y como mostramos en el gráfico de relación entre fiabilidad del control interno y extensión de las pruebas de control, a mayor fiabilidad del control interno, el auditor decidirá obtener su principal evidencia a través de las pruebas de control, en detrimento de las pruebas sustantivas.

Por lo tanto, si el auditor ha obtenido un grado elevado de evidencia mediante las pruebas de control debido a la efectividad y fiabilidad del sistema de control interno de la entidad, la extensión durante la fase de ejecución de las pruebas sustantivas serán mínimas.

Cabe interesante mostrar, de una manera gráfica, la relación entre la extensión de las pruebas de control y las pruebas sustantivas, al igual que se hizo en anteriores apartados para ilustrar la correlación existente entre la fiabilidad del control interno y las pruebas de control.

Figura 8. Representación gráfica relación pruebas de control y pruebas sustantivas.



Fuente: Elaboración propia a través del Manual de Control Interno (Malles, 2021).

Por otro lado, durante esta fase el auditor deberá actualizar algunos procedimientos realizados en la fase de planificación, como lo son determinar una materialidad de ejecución y actualizar la revisión analítica de los estados financieros ya con las cifras oficiales de cierre del ejercicio.

4.1 Pruebas sustantivas

Las pruebas en detalle, procedimientos sustantivos analíticos, o una combinación de ambos, son el tipo de pruebas sustantivas que el auditor podrá realizar durante esta fase. Para el presente trabajo, nos centraremos en las pruebas de detalle.

Dichas pruebas complementan a las pruebas de control ejecutadas en la fase de planificación, ayudando a obtener una mayor evidencia de la proporcionada por las pruebas de los controles y procedimientos analíticos que hemos desarrollado en anteriores apartados. Entre otras, las pruebas en detalle más comunes son las siguientes:

- Confirmaciones de saldos con terceros.
- Pruebas de corte.
- Inspección física de activos.
- Revisión de documentación soporte.

- Revisión de cálculos realizados por la entidad.

A continuación, se expondrán con mayor nivel de precisión alguno de estos procedimientos sustantivos utilizados por los auditores a través de ejemplos prácticos.

4.2 Confirmaciones externas.

De acuerdo con la NIA-ES 505:” Confirmaciones externas”, el procedimiento de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría representa un nivel de evidencia más fiable que la conseguida indirectamente o por inferencia. Por ello, durante la ejecución de la auditoría, el auditor seguirá el procedimiento de auditoría denominado “circularización” para la obtención de evidencia de terceros.

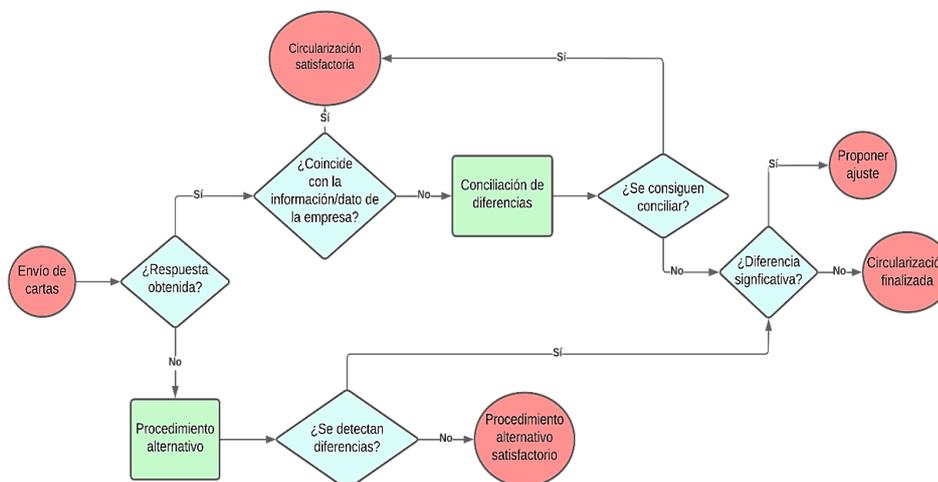
Las circularizaciones consisten en envíos de cartas a terceros vinculados con la empresa, como podría ser una entidad bancaria en la que sociedad posee una cuenta corriente, con el objetivo de obtener una determinada información y confirmar los datos contables de la empresa mediante la respuesta a dichas cartas que deberán ser elaboradas por parte de la entidad solicitando la información requerida por el auditor. Una vez elaboradas se deberán enviar al auditor para que este las envíe a su destinatario, realizando el correspondiente control de envío.

Cuando el auditor obtenga la respuesta deberá de verificar si esta coincide con la información o dato de la empresa, si no es así, conciliará la diferencia con la solicitud de la correspondiente documentación soporte a la entidad. En el caso de que la diferencia no se logre conciliar, se evaluará si esta es significativa o no con el objetivo de emitir un ajuste a la entidad si procediera. Otro factor en el que el auditor deberá de prestar principal atención es si el recibimiento de la carta ha sido directo a la dirección impuesta por él, sin que ningún tercero haya podido intermediar en ella.

Por otro lado, cabe la posibilidad de que el auditor no consiga obtener una respuesta en un plazo razonable de tiempo, iniciando un proceso de auditoría alternativo por el cual pueda conseguir un nivel de evidencia adecuada, aunque no tan preciso del que hubiera obtenido a través de la confirmación del tercero en cuestión. Al igual que si hubiera obtenido respuesta, si surgieran diferencias en el procedimiento alternativo se deberán de conciliar, comprobando la significatividad de la diferencia detectada.

El siguiente flujograma nos mostrará visualmente el procedimiento de auditoría que acabamos de describir.

Figura 9. Flujograma del proceso de circularización.



Fuente: Elaboración propia.

El auditor deberá documentar en sus papeles de trabajo todo el proceso de circularización, incluyendo cuestiones como el método de selección de la muestra a circularizar, el porcentaje del saldo que se está cubriendo con la circularización, etc.

4.2.1 Circularización bancaria

La circularización bancaria representa uno de los procedimientos de confirmaciones externas más típicos en una auditoría. A través de ella se solicita a las distintas entidades bancarias de la sociedad esta clase de información:

1. Detalle de todas las cuentas a la vista, cuentas corrientes y de ahorro vigentes a nombre del cliente a fecha de cierre.
 - a) N.º de cuenta
 - b) Tipo de cuenta
 - c) Importe de saldo
 - d) Tipo de interés

2. Detalle de todas las cuentas de depósito a plazo, imposiciones a plazo fijo, inversiones en activos financieros o Deuda Pública, participaciones en Fondos de Inversiones, etc., a nombre del cliente a fecha de cierre.
 - a) Tipo de cuenta
 - b) Importe de saldo
 - c) Tipo de interés
 - d) Fecha de vencimiento
 - e) Características de la inversión

3. Detalle de todos los créditos, préstamos, descuento comercial, anticipos y otros riesgos o financiaciones concedidas al cliente a fecha de cierre.
 - a. Préstamos y créditos
 - 1) Tipo de cuenta
 - 2) Saldo dispuesto
 - 3) Límite concedido vigente
 - 4) Fecha de vencimiento
 - 5) Tipo de interés

 - b. Efectos descontados pendientes de vencimiento, en gestión de cobro o en cesión comercial (factoring).
 - 1) Tipo y descripción de la cuenta
 - 2) Saldo dispuesto
 - 3) Límite concedido vigente

 - c. Financiación de importaciones, exportaciones y anticipos con garantía de efectos comerciales.
 - 1) Tipo de cuenta
 - 2) Importe
 - 3) Tipo de interés
 - 4) Fecha de vencimiento

 - d. Avaluos y garantías prestados a favor de terceros.
 - 1) Naturaleza de la garantía

- 2) Importe
 - 3) Fecha de vencimiento
 - 4) Beneficiario de la garantía.
4. Detalle de las cuentas que hayan tenido movimiento de fondos durante el último ejercicio y se encuentren saldadas o canceladas a la fecha de cierre.
 - a) N.º y tipo de cuenta
 - b) Fecha de cancelación de la cuenta.
 5. Detalle de todas las personas autorizadas para operar o disponer de las cuentas, indicando si son firmas en disposición solidaria o mancomunada.
 - a) Nombre
 - b) Operaciones para las que se encuentra autorizado
 - c) Límite
 - d) Tipo de firma
 6. Detalle de los productos derivados e instrumentos financieros vigentes a fecha de cierre.
 - a) Tipo de operación
 - b) Nominal contratado
 - c) Valoración a la fecha de cierre
 - d) Importe pendiente de liquidación a fecha de cierre
 - e) Fecha de la operación
 - f) Fecha de vencimiento.

A modo de ejemplo, adjuntamos en el **ANEXO 1** un modelo de carta de circularización bancaria.

Antes de enviar la carta a las distintas entidades bancarias solicitando este tipo de información, el auditor deberá de solicitar los detalles de las cuentas contables en donde se recojan los saldos en las cuentas corrientes, préstamos, depósitos, créditos, etc.

Tras obtener estos detalles, se realizarán unas sumarias con los datos obtenidos para compararlos con los de las respuestas una vez se hayan recibido. Generalmente, el área de tesorería mantiene un nivel de riesgo inherente muy alto, por lo que se circularizan la totalidad de los bancos que componen el saldo de la cuenta contable (572) designada por el Plan General Contable para registrar los saldos de las cuentas corrientes. Por lo tanto, el sumatorio del total del detalle facilitado por la sociedad debe cuadrar con el saldo de bancos en balance.

Tabla 16. Sumaria circularización saldos cuentas corrientes.

SUMARIA CIRCULARIZACIÓN SALDOS CUENTAS CORRIENTES							
DOCUMENTACIÓN EXTRAÍDA DE LA ENTIDAD				DOCUMENTACIÓN EXTRAÍDA DE LA CIRCULARIZACIÓN			
Nº de cuenta contable	Nombre del banco	Divisa	Importe	Importe	Diferencia	Método de recepción	Comentarios
5720001	BBVA	EUR	125.000	125.000	0	Email	Correcto
5720002	SANTANDER	EUR	5.150.000	2.340.000	-2.810.000	Email	(*)
5720003	KUTXABANK	EUR	7.560	7.560	0	Email	Correcto
5720004	CAJA LABORAL	EUR	76.000	76.000	0	Email	Correcto
5720005	BANKINTER	EUR	354.000	354.000	0	Email	Correcto

Fuente: Elaboración propia.

La anterior tabla nos muestra un ejemplo de una sumaria de saldo de las cuentas corrientes, elaborada por el auditor tras recibir el detalle facilitado por la compañía del saldo de la cuenta contable de bancos (572) y previo al envío de las cartas de circularización.

(*) La respuesta obtenida por el Banco Santander difiere del saldo que la sociedad tenía registrado en sus libros contables para esa cuenta corriente. En este caso, el auditor deberá valorar si la diferencia detectada es significativa a efectos de auditoría.

Para ello, dado que nos encontramos en la fase de ejecución, se determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo. Al igual que hicimos para fijar la materialidad de planificación, seguiremos lo recomendado por el ICJCE en su Guía de Actuación 38 para la determinación de la materialidad de ejecución. En este sentido, nos recomienda que no debe exceder del 85% de la materialidad global.

Por lo tanto, el importe de la materialidad de ejecución será del 85% de la materialidad de planificación. El importe que se determinó para la materialidad de planificación fue del 10% del Resultado Antes de Impuestos. Es decir, la materialidad de ejecución es de 2.675 miles de € (85% de 3.147 miles de €).

Teniendo esto en cuenta, la diferencia detectada en la circularización es superior a la materialidad de ejecución que acabamos de fijar, por lo cual el auditor determinará que esta diferencia es significativa para los estados financieros. No obstante, es significativa, pero no generalizable, ya que solo se ha detectado diferencias en esta respuesta y por ello entendemos que no se puede generalizar dicho error. El auditor comunicará a la entidad dicha diferencia significativa encontrada, y si esta no es subsanada por la entidad a fecha de informe, se verá obligado a modificar su opinión por esta circunstancia en el informe final.

4.2.2 Circularización de clientes

En la circularización de clientes o área de cuentas a cobrar, el auditor solicitará a los deudores que él estime oportuno, su criterio profesional, la confirmación del saldo deudor a cierre del ejercicio que mantenían con la entidad auditada.

Al igual que en la circularización bancaria, el auditor requerirá inicialmente a la sociedad el detalle de la cuenta de deudores comerciales en donde se encuentren registrados todos los clientes que adeudaban alguna cantidad con la empresa a 31 de diciembre. Después de obtener el detalle extracontable de la cuenta, el auditor habrá identificado el número de deudores y el importe de cada uno de estos que conforman el saldo total de la cuenta.

La selección de los clientes a circularizar se puede realizar de manera aleatoria o por materialidad, debido a que algunos saldos en particular sean significativos y se vea con la obligación de circularizarlos. El número de circularizaciones enviadas estarán en función del riesgo del área a cobrar y el resultado obtenido de la evaluación del sistema de control interno en dicha área.

El auditor cuando tenga escogidos los clientes que van a ser circularizados encomendará a la entidad a la elaboración de las cartas para su posterior envío, en el **ANEXO 2** podremos encontrar un modelo de carta de confirmación de saldos deudores. Al igual que en la circularización bancaria, el auditor documentará en sus papeles de trabajo mediante una sumaria los clientes circularizados con lo extraído en el detalle extracontable facilitado por la compañía.

A continuación, añadimos una sumaria de circularización de clientes.

Tabla 17. Sumaria circularización de clientes.

SUMARIA CIRCULARIZACIÓN DE CLIENTES					
DOCUMENTACIÓN EXTRAÍDA DE LA ENTIDAD			DOCUMENTACIÓN EXTRAÍDA DE LA CIRCULARIZACIÓN		
Nº de cuenta contable	Cliente	Saldo a 31.12.2021	Importe confirmado	Diferencia	Comentarios
4300001	Cliente 1	25.000 €	25.000€	0€	Correcto
4300002	Cliente 2	2.000 €	2.000€	0€	Correcto
4300003	Cliente 3	1.500 €	1.500€	0€	Correcto
4300004	Cliente 4	300.000 €	300.000€	0€	Correcto
4300005	Cliente 5	12.000 €	12.000€	0€	Correcto

Fuente: Elaboración propia.

Tras la obtención de respuesta por parte de todos los clientes circularizados, todas ellas coinciden con el saldo manifestado en la contabilidad de la entidad de cada uno de ellos. Por lo tanto, se concluye la circularización de cuentas a cobrar como satisfactoria, ya que no se ha detectado incidencia alguna.

4.2.3 Circularización de asesores y abogados.

Los litigios y reclamaciones que afectan a la sociedad pueden tener un efecto material sobre los estados financieros en su conjunto, es por ello que la NIA-ES 501: “Evidencia de auditoría. Consideraciones adicionales en determinadas áreas” contempla que el auditor obtenga evidencia sobre la existencia o no de litigios y reclamaciones, así como su posible impacto.

De acuerdo con esta NIA-ES, *“la comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a si se conocen los litigios y reclamaciones potencialmente materiales”*. Por lo tanto, aunque el auditor pueda obtener evidencia sobre los distintos contenciosos de la sociedad a través de oportunas preguntas a la dirección, siempre es recomendable que el auditor pregunte directamente a los asesores legales de la entidad a través de una carta de confirmación.

La Guía de actuación 09: “Cartas de confirmación de asesores legales”, promulgada por el Instituto de Censores y Jurados de cuentas en mayo de 2007, establece una serie de pautas a seguir por el auditor sobre la información que los asesores legales deben de confirmar.

Primeramente, la entidad auditada elaborará un resumen de los litigios, juicios, procedimientos y reclamaciones en las que se ve involucrada. A su vez, deberá evaluar el riesgo de estos y estimar objetivamente las posibles consecuencias económicas de cada cuestión.

En torno a la evaluación del riesgo, esta guía de actuación establece tres clases de riesgos posibles dependiendo de su probabilidad de ocurrencia:

- **Remoto:** La probabilidad de ocurrencia es menor del 15%
- **Posible:** La probabilidad de ocurrencia se encuentra entre el 15% y el 50%
- **Probable:** La probabilidad de ocurrencia es mayor del 50%

Las cartas serán enviadas a cada uno de los abogados que tengan asignados las distintas cuestiones, en las que se solicitará que confirmen la integridad de la información elaborada por la entidad, así como manifestar un juicio profesional sobre la razonabilidad de las estimaciones económicas. Además, en el caso de que la entidad haya omitido alguna causa, deberá exponerse toda la clase de información ocultada.

Para finalizar, si no se obtuviera respuesta de los distintos abogados o asesores legales circularizados, el auditor en su informe de auditoría debe incluir una limitación al alcance, ya que no ha sido posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre esta cuestión, emitiendo un informe con salvedades o denegado, dependiendo de la generalización de las posibles incorrecciones materiales.

En el **ANEXO 3** expondremos un ejemplo de carta de circularización de asesores legales.

4.3 Prueba de corte de ventas

Las pruebas de corte consisten en verificar la integridad de la información auditada, con carácter general, esta prueba se realiza para contrastar que las ventas y las compras de la entidad han sido registradas según su devengo¹. En este caso detallaremos la prueba de corte para las ventas del ejercicio 2020.

En esta prueba el auditor deberá confirmar que las ventas quedaron correctamente contabilizadas en el periodo adecuado, es decir, que no se hayan contabilizado en 2020 ventas que correspondan al 2021, o al contrario, que en el 2021 se hayan contabilizado ventas que correspondan al 2020.

Para la ejecución de la prueba de corte, el auditor en primer lugar deberá solicitar a la sociedad las últimas facturas contabilizadas en 2020 y las primeras de 2021, requiriendo el detalle extracontable de las facturas contabilizadas durante estas fechas.

Una vez obtenido el detalle extracontable, el auditor verificará los “incoterms” de dichas facturas. Los incoterms son las reglas creadas por la Cámara de Comercio Internacional (CCI), para regular los derechos y obligaciones entre comprador y vendedor, estableciendo el modo de asignación de costes y riesgos entre las distintas partes de la transacción. La propiedad y los riesgos se pueden transferir en el momento en el cual la mercadería llega al almacén del comprador, cuando se carga en el método de transporte de origen, etc.

En resumen, el incoterm es un acuerdo entre ambas partes para indicar en qué momento se transfieren la propiedad y los riesgos de la operación, determinando el instante en el que la entidad podrá contabilizar la venta efectuada.

Por otro lado, para realizar la comprobación del incoterm, dependiendo de este solicitará un documento u otro para contrastar el devengo, como podría ser el albarán de entrega, aviso de embarque, etc.

A continuación, se expone una tabla en la cual se detalla la información obtenida por el auditor en esta prueba que acabamos de describir han sido registradas según su devengo. En este caso detallaremos la prueba de corte para las ventas del ejercicio 2020.

En esta prueba el auditor deberá confirmar que las ventas quedaron correctamente contabilizadas en el periodo adecuado, es decir, que no se hayan contabilizado en 2020 ventas que correspondan al 2021, o al contrario, que en el 2021 se hayan contabilizado ventas que correspondan al 2020.

¹ El devengo es uno de los principios contables definidos por el Plan General de Contabilidad, el cual lo define de esta manera: “*la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos*”. En resumidas palabras, los ingresos y gastos se tienen que anotar en contabilidad cuando estos se producen y no cuando se han cobrado o pagado.

Para la ejecución de la prueba de corte, el auditor en primer lugar deberá solicitar a la sociedad las últimas facturas contabilizadas en 2020 y las primeras de 2021, requiriendo el detalle extracontable de las facturas contabilizadas durante estas fechas.

Una vez obtenido el detalle extracontable, el auditor verificará los “incoterms” de dichas facturas. Los incoterms son las reglas creadas por la Cámara de Comercio Internacional (CCI), para regular los derechos y obligaciones entre comprador y vendedor, estableciendo el modo de asignación de costes y riesgos entre las distintas partes de la transacción. La propiedad y los riesgos se pueden transferir en el momento en el cual la mercadería llega al almacén del comprador, cuando se carga en el método de transporte de origen, etc.

En resumen, el incoterm es un acuerdo entre ambas partes para indicar en qué momento se transfieren la propiedad y los riesgos de la operación, determinando el instante en el que la entidad podrá contabilizar la venta efectuada.

Por otro lado, para realizar la comprobación del incoterm, dependiendo de este solicitará un documento u otro para contrastar el devengo, como podría ser el albarán de entrega, aviso de embarque, etc.

A continuación, se expone una tabla en la cual se detalla la información obtenida por el auditor en esta prueba que acabamos de describir.

Tabla 18. Prueba corte de ventas.

PRUEBA CORTE DE VENTAS								
DOCUMENTACIÓN DETALLE EXTRACONTABLE					EVIDENCIA FÍSICA OBTENIDA			
Fecha Registro	CLIENTE	N.º Factura	Fecha Factura	Importe	N.º Albarán	Fecha Albarán	Devengo	Comentario
29/12/2020	Cliente 1	20/1243	29/12/2020	300,15 €	20/145	29/12/2020	EXW ²	Correcto
30/12/2020	Cliente 2	20/1244	30/12/2020	210,00 €	20/146	30/12/2020	EXW	Correcto
31/12/2020	Cliente 3	20/1245	31/12/2020	98,00 €	20/147	31/12/2020	EXW	Correcto
02/01/2021	Cliente 4	21/0001	02/01/2021	34,75 €	21/002	02/01/2021	EXW	Correcto
02/01/2021	Cliente 5	21/0002	02/01/2021	123,50 €	21/003	02/01/2021	EXW	Correcto

Fuente: Elaboración propia.

Todas las ventas seleccionadas se encuentran correctamente contabilizadas según su devengo, ya que el devengo de dichas operaciones se transfiere en el momento que el vendedor (Salto Systems) prepara la mercancía en el almacén para su envío. Por lo tanto, tras consultar los correspondientes albaranes se comprueba que la fecha de estos corresponde al ejercicio en el que la sociedad ha registrado la venta, entendiéndose la circunstancia de que el albarán es posterior al momento de embalaje de la mercancía. Se concluye la prueba de corte de ventas sin errores, y, por tanto, satisfactoria.

4.4 Prueba de verificación de gastos de aprovisionamientos

Esta prueba consiste en comprobar mediante la observación de documentación soporte la existencia de los gastos de aprovisionamientos, contabilizados en estas cuentas contables definidas por el Plan General de Contabilidad:

- **600:** Compra de mercaderías.
- **601:** Compra de materias primas.

² El incoterm “Ex Works” (EXW) implica que el vendedor transfiere los riesgos de la transacción cuando pone la mercancía (embalada y etiquetada) en sus propias instalaciones a disposición del comprador.

- **602:** Compras de otros aprovisionamientos.
- **607:** Trabajos realizados por otras empresas.

En primer lugar, el auditor requerirá a la sociedad el detalle extracontable de dichas cuentas, para hacer una selección de las facturas que incluirá en la prueba. Tras escoger las distintas facturas, procederá a la observación física de estas con el objetivo de comprobar la correcta contabilización de la fecha e importe.

Otro aspecto relevante de esta prueba es verificar que las facturas se hayan contabilizado adecuadamente en la cuenta contable correspondiente. Para ello, es importante que el auditor se fije en el concepto desglosado en dicha factura para evitar por ejemplo que haya gastos de servicios exteriores contabilizados en cuentas de gastos de aprovisionamiento.

Al igual que en pruebas anteriores, añadimos un ejemplo de tabla que el auditor podría recoger en sus papeles de trabajo sobre este tipo de prueba.

Tabla 19. Verificación gastos de aprovisionamientos.

PRUEBA VERIFICACIÓN DE GASTOS DE APROVISIONAMIENTO								
DOCUMENTACIÓN DETALLE EXTRACONTABLE			EVIDENCIA FÍSICA OBTENIDA					
Cuenta Contable	Fecha Factura	Importe	Proveedor	Concepto	Fecha Factura	Importe	Diferencia	Comentario
601	11/02/2020	33.500 €	Proveedor 1	Mercadería	11/02/2020	33.500 €	0 €	Correcto
602	24/07/2020	800,75 €	Proveedor 2	Materia prima	24/07/2020	800,75 €	0 €	(*)
600	28/09/2020	2.475 €	Proveedor 3	Materia prima	28/09/2020	2.475 €	0 €	Correcto
600	05/05/2020	900,10 €	Proveedor 4	Materia prima	05/05/2020	900,10 €	0 €	Correcto
607	30/11/2020	5.000,35€	Subcontratación 1	Trabajo realizado por otra empresa	30/11/2020	5000,35 €	0 €	Correcto

Fuente: Elaboración propia.

(*) Todos los gastos de aprovisionamiento se encuentran contabilizados según su importe, devengo y naturaleza, excepto el indicado. La sociedad tenía un gasto de materia prima contabilizado en la cuenta contable correspondiente a otros gastos de aprovisionamiento.

Al ser un importe irrelevante el de este error, el auditor no propondrá ninguna reclasificación. Por lo tanto, se concluye la prueba de verificación de gastos de aprovisionamientos como satisfactoria.

4.5 Inventario físico de existencias

El inventario físico trata de efectuar un conteo manual de las existencias que posee en el almacén la sociedad, considerando todas las materias primas, productos en curso y productos terminados. En consecuencia, el auditor efectuará un inventario físico en los distintos almacenes de la entidad, en el caso de que esta tuviera más de uno, con el objetivo de verificar que el número de existencias y su valor coinciden con el indicado en contabilidad.

Antes de proceder con la realización del inventario físico de existencias en los almacenes de la empresa, se escogerá una muestra lo suficientemente representativa del total del conjunto de existencias, ya que resulta muy complicado que el auditor pueda contar y valorar la totalidad de estas. Para ello, se necesitará el detalle extracontable de la cuenta de existencias facilitado por la compañía, en el que se deberá poder identificar la cantidad de existencias de cada tipo, así como su valoración.

En el apartado de la valoración del inventario, las materias primas tienen la obligación de valorarse al precio de adquisición. Para los productos en curso y terminados, la sociedad tiene la potestad de utilizar el criterio que estime oportuno, siempre y cuando respete los establecidos en la normativa contable. La norma 10 de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad muestra que con carácter general se adoptará el método del precio medio ponderado (PMP) o el método FIFO (First - In, First - Out).

- **PMP:** Se realiza un cálculo del valor medio de las existencias que había al inicio y de las entradas ponderadas según sus cantidades. Es un método de valoración adecuado para empresas que tengan estabilidad en sus precios.
- **FIFO:** En este método se considera que las primeras unidades que tuvieron entrada en el almacén serán las primeras que salgan de él. La principal ventaja que presenta este método es que permite actualizar las existencias en el almacén, sin embargo, no refleja los costes de producción reales, ya que se quedan obsoletos.

Por otro lado, a la hora del conteo, el auditor se puede encontrar con la imposibilidad de conocer objetivamente las cantidades sobre determinada materia prima o producto, ya que no se encuentra al alcance de su conocimiento. Para solucionar dicha problemática, deberá consultar a expertos independientes en la materia, obteniendo de esta manera un juicio fiable de las cantidades existentes.

4.6 Prueba de pasivos omitidos

Esta prueba consiste en comprobar que la compañía no haya ocultado pasivos u obligaciones de pago en el periodo auditado. Un pasivo puede omitirse o no registrarse deliberadamente, es decir, de forma intencional por parte de la entidad para así expresar en su balance una situación financiera mejor que la real. Asimismo, pueden omitirse pasivos por un error contable, siendo las consecuencias de ambas situaciones una falta de integridad de la estructura financiera de la entidad, en el caso de que estas omisiones fueran significativas.

Para evitar esta situación, se verifican las facturas contabilizadas en los primeros meses del año siguiente a la auditoría, en este caso, los primeros meses del año 2021. Esta verificación persigue el objetivo de que todos los pasivos contabilizados a principio del 2021 tengan su devengo en este ejercicio y no en 2020, el cual se está auditando.

Además, se comprobarán también los pagos efectuados por la empresa a principios del 2021 en todas sus entidades bancarias, con el fin de verificar que las facturas que componen los pagos estén contabilizadas según su devengo. El auditor requerirá a la entidad el desglose de todos los movimientos bancarios realizados desde el inicio del año hasta la fecha de ejecución de la auditoría.

4.7 Revisión de inversiones financieras en empresas del grupo

En sociedades como Salto Systems donde las inversiones en empresas del grupo tienen un peso tan significativo en sus cuentas anuales, el auditor deberá realizar una revisión exhaustiva de estas inversiones, tal y como hemos comentado durante la revisión analítica de los estados financieros.

El Registro de Economistas Auditores (REA) ³ en su Anexo 1 nos indica ejemplos prácticos de los aspectos más relevantes de la auditoría. En el apartado 13, se recogen los riesgos relacionados con partes vinculantes, pudiendo encontrar los procedimientos sustantivos a ejecutar para revisar las inversiones financieras con empresas del grupo.

Se deberá revisar la recuperabilidad de las inversiones en empresas del grupo y asociadas, tomando como evidencia el patrimonio neto de las sociedades participadas. Los procedimientos que el auditor debe ejecutar para cubrir este riesgo son el de la revisión de los indicios de deterioro y el método de valoración empleado.

En anteriores apartados se ha citado la compra de una nueva empresa para el grupo Salto durante el periodo auditado, por lo tanto, la contabilización de la adquisición financiera realizada durante el ejercicio llevará al auditor a diseñar un procedimiento sustantivo que verifique dicha operación. Para ello, se solicitará la documentación contractual de la adquisición, comprobando la información relevante de los distintos documentos, como podría ser verificar que estén firmados por el personal autorizado. Además, se requerirá el extracto bancario del pago pactado en el contrato para adquirir la sociedad.

Por último, verificará que las participaciones en empresas del grupo a largo y corto plazo se encuentren correctamente valoradas. Una de las maneras efectivas para revisar esta cuestión es comparar los resultados reales obtenidos por las sociedades participadas durante el ejercicio con las previsiones realizadas en el ejercicio pasado, evaluando de esta forma el grado de cumplimiento y analizando si es que las hubiera las desviaciones ocurridas.

En la siguiente tabla se resumirá los aspectos a revisar y los procedimientos sustantivos aplicables a estos, que acabamos de exponer sobre las inversiones financieras en empresas del grupo y asociadas.

Tabla 20. Revisión inversiones financieras en empresas del grupo.

REVISIÓN INVERSIONES FINANCIERAS EN EMPRESAS DEL GRUPO	
ASPECTO A REVISAR	PROCEDIMIENTO SUSTANTIVO
Recuperabilidad	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Evaluar indicios de deterioro. ➤ Comprobar método de valoración.
Nueva adquisición financiera	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Solicitud de documentación contractual. ➤ Solicitud de extracto bancario del pago.
Valoración de las participaciones	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Comparación y análisis entre resultados reales y previstos.

Fuente: Elaboración propia a través del Anexo 1 “Aspectos más relevantes de la auditoría” por REA Auditores (junio 2009).

5. FASE DE INFORME

La fase de informe es la última etapa de una auditoría en donde culmina el objetivo principal del auditor, emitir un informe en el que exprese la opinión técnica sobre las cuentas anuales sometidas a examen.

³ El REA Auditores es una de las dos Corporaciones representativas de los auditores en España. Perteneciente al Consejo General de Economistas, creado en 1982 para impulsar una regeneración de la auditoría de cuentas en España.

En la NIA-ES 700 revisada: “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, establece el tipo de opinión que el auditor dictaminará dependiendo del nivel de evidencia obtenido e incorrecciones detectadas durante la auditoría. Por lo tanto, observamos dos tipos de opinión:

- **Opinión no modificada (favorable):** Cuando el auditor expresa que las cuentas anuales respetan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa y han sido redactadas conforme al marco de información financiera aplicable.
- **Opinión modificada:** Cuando el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (limitación al alcance de la auditoría), para concluir que no existen incorrecciones materiales en los estados financieros en su conjunto. Además, podrá modificar la opinión cuando sobre la base de evidencia se obtengan incorrecciones materiales ya se han generalizadas o no.

La opinión modificada viene regulada en la NIA-ES 705 revisada: “Opinión modificada en el informe emitido por un Auditor Independiente”, la cual establece tres tipos de opiniones de esta clase:

1. **Opinión con salvedades:** El auditor emitirá una opinión con salvedades cuando habiendo obtenido evidencia suficiente y adecuada a lo largo de la auditoría, se hayan detectado incorrecciones materiales, aunque no generalizadas para los estados financieros en su conjunto. Otro motivo por el cual se puede expresar una opinión con salvedad, es cuando el auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada para versar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de estas incorrecciones que no han podido ser detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizadas.
2. **Opinión desfavorable:** Este tipo de opinión se emitirá cuando habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, se hayan detectado incorrecciones materiales que afecten de manera generalizada a los estados financieros en su conjunto. Por lo tanto, el auditor expresando una opinión desfavorable, indica que las cuentas anuales no reflejan la imagen fiel de la entidad.
3. **Opinión denegada:** El auditor denegará la opinión o se abstendrá de opinar, debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión e intuya que las posibles incorrecciones no detectadas puedan tener un efecto material y generalizado sobre los estados financieros en su conjunto.

A través de la siguiente tabla, podemos obtener un concepto más visual sobre los tipos de opinión modificada que puede expresar el auditor en su informe, según la naturaleza del hecho que las origina.

Tabla 21. Tipos de opinión modificada según su naturaleza.

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material y no generalizado	Material y generalizado

Incorrecciones materiales en los estados financieros	<i>Opinión con salvedades</i>	<i>Opinión desfavorable</i>
Limitación al alcance de la auditoría	<i>Opinión con salvedades</i>	<i>Denegación de opinión</i>

Fuente: NIA-ES 705 (Revisada): “Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”.

Según la NIA-ES 265: “Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad”, al margen de emitir una opinión técnica sobre las cuentas anuales, el auditor durante esta última fase estará obligado a comunicar las deficiencias significativas del sistema de control interno de la entidad.

Esta comunicación debe ser expresada por escrito mediante una carta dirigida a los responsables del gobierno y dirección de la sociedad, es decir, es una información dirigida al órgano superior.

Por otro lado, el auditor voluntariamente podrá comunicar las debilidades no significativas e indicar como subsanar estas debilidades encontradas en la estructura de control interno de la entidad, tanto las significativas como las no significativas. Además, cabe la posibilidad de que el auditor haga referencias a debilidades encontradas en otros ejercicios, si todavía no han sido reparadas.

La implantación del control interno y sus posibles modificaciones son responsabilidad de la dirección de la empresa, por tanto, la subsanación de las debilidades encontradas por parte del auditor son competencia expresa de dicha entidad.

5.1 Estructura del informe de auditoría

El contenido del informe de auditoría varía en función de si la entidad es o no de interés público, sin embargo, para el presente trabajo expondremos la estructura de un informe de auditoría para entidades no consideradas de interés público.

En las NIAS-ES encontramos la forma en la que se debe redactar y estructurar el informe de auditoría:

1. **Identificación:** Se trata de la cabecera del informe en donde se encontrarán datos de índole informativa como estos:
 - Denominación social de la entidad auditada.
 - Cuentas anuales o estados financieros que hayan sido objeto de auditoría.
 - Destinatario principal del informe de auditoría.
 - Emisión del informe por un auditor independiente.

2. **Opinión:** Primer párrafo del informe en el que se manifiesta la opinión técnica determinada por el auditor tras la realización de la auditoría. Se indicará si las cuentas anuales respetan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, de acuerdo con la normativa contable.

En el caso de que se emita un informe no modificado o favorable, se pone de manifiesto que los estados financieros expresan la imagen fiel. Para indicar dicha circunstancia, la

NIA-ES 700 revisada establece dos frases equivalentes “*presentan fielmente, en todos los aspectos materiales*” y “*expresan la imagen fiel*”.

Por otro lado, si el auditor dictaminara una opinión modificada dependiendo del sentido de esta, la NIA-ES 705 revisada establece una serie de expresiones para cada caso en particular.

- **Opinión con salvedades:** “*Excepto por los hechos descritos en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades, las cuentas anuales expresan su imagen fiel, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable*”.
- **Opinión desfavorable:** “*Debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable, las cuentas anuales no expresan su imagen fiel, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable*”.
- **Opinión denegada:** “*No expresamos una opinión sobre las cuentas anuales, debido al efecto muy significativo de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la denegación de opinión*”.

3. Fundamento de la opinión: En este párrafo se explicarán los motivos que han llevado a emitir la opinión manifestada en el anterior apartado. Además, se expondrán alguna serie de disposiciones legales que tengan que ver con el procedimiento de auditoría llevado a cabo.

Por lo tanto, este es el tipo de información que se incluye en el fundamento de la opinión del auditor de cuentas:

- Detalle de las salvedades encontradas, en el caso de que existan.
- Existiendo una limitación al alcance, se describirá en que partidas o áreas no se ha podido conseguir evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Referencia a las normas de auditoría que se han respetado para ejecutar la auditoría.
- Declarar que no se han prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas anuales, de acuerdo con los requerimientos de ética e independencia.
- Manifestar que la evidencia obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para el tipo de opinión emitido.

4. Aspectos más relevantes de la auditoría: En este apartado se detallan, según el juicio profesional del auditor, las áreas de mayor riesgo de incorrección material detectadas durante la auditoría de las cuentas anuales. A su vez, se describen los procedimientos de auditoría ejecutados para tratar dichos riesgos.

5. **Otra información: Informe de Gestión:** La opinión emitida en anteriores párrafos no cubre el informe de gestión, por ello, si las cuentas anuales estuvieran acompañadas del informe de gestión, el auditor deberá opinar sobre la concordancia de dicho informe frente a las cuentas anuales auditadas en este apartado.
6. **Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales:** En este apartado se debe hacer referencia a la responsabilidad de los administradores de la sociedad para formular las cuentas anuales sometidas a auditoría.
7. **Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales:** Se informa de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión técnica sobre las cuentas anuales en su conjunto, así como se hace una descripción de la planificación y ejecución de la auditoría respetando el objetivo y el alcance de esta.
8. **Fecha y firma del informe:** Para finalizar el informe, se debe formalizar la firma por parte del auditor de cuentas ejerciente que ha llevado a cabo la auditoría. Además, se debe incluir la fecha de expedición del informe, que siempre será posterior a la finalización de todos los procedimientos de auditoría.

Estos son los apartados que obligatoriamente deben de incluirse en un informe de auditoría de cuentas anuales. Sin embargo, en algunos supuestos el auditor puede añadir otras secciones como los párrafos de énfasis y otras cuestiones que a su juicio pueden ser relevantes adjuntar en el correspondiente informe.

5.2 Informe de auditoría de Salto Systems ejercicio 2020

Según la información expuesta en la base de datos SABI, el ejercicio 2004 fue el primer ejercicio en el que Salto Systems sometió sus cuentas anuales a auditoría. En este caso, el auditor encargado de emitir el informe fueron Consultores Sayma, S.A., siendo el resultado la emisión de un informe con salvedades debido a la imposibilidad de asistir al recuento de existencias realizado en el cierre del ejercicio anterior, es decir, a 31 de diciembre del 2003.

De esta manera, en el ejercicio 2020, el último en el que se tienen datos, PricewaterhouseCoopers Auditores S.L. nombrada sociedad auditora de Salto en el ejercicio 2018, emitió también un informe con salvedades.

En el fundamento de la opinión se relata que *“Las cuentas anuales del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2020 no incluyen la información relativa al importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio y del ejercicio anterior por el personal de alta dirección y de los miembros del órgano de administración, que exige el artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y el apartado 23.6 del contenido de la memoria, recogido en la tercera parte del Plan General de Contabilidad”*.

Si tenemos en cuenta la tabla expuesta anteriormente sobre los tipos de opinión modificada según su naturaleza, deducimos en el caso de Salto que la naturaleza que origina la opinión modificada es la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en relación con las retribuciones del personal de alta dirección y miembros del consejo del órgano de administración.

En este sentido, los posibles efectos derivados de esta limitación al alcance sobre los estados financieros de la entidad pueden ser materiales, pero no generalizados, ya que el auditor se ha decantado por emitir una opinión con salvedades, en detrimento de denegarla si pensara

que los posibles efectos de las incorrecciones no detectadas podrían ser generalizadas en los estados financieros en su conjunto.

A través de la siguiente tabla, se resumirá los datos que acabamos de exponer sobre el informe de auditoría de Salto a 31/12/2020.

Tabla 22. Informe de auditoría Salto Systems a 31/12/2020.

Fecha de cierre	31/12/2020
Nombre del auditor	PricewaterhouseCoopers Auditores S.L.
Opinión	Con Salvedades
Fundamento de la opinión	Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las remuneraciones devengadas de la alta dirección y el órgano de administración.

Fuente: Elaboración propia a través de la base de datos SABI.

Por otro lado, durante los últimos años esta salvedad ha persistido en todos los informes de auditoría de Salto desde el año 2014, cuando la sociedad auditora encargada de someter sus cuentas anuales a auditoría era KPMG Auditores S.L. Además, encontramos otras salvedades en anteriores ejercicios al 2014, debido en su mayoría a problemas en la valoración de las participaciones que Salto posee en sus filiales extranjeras.

A modo de resumen, la siguiente tabla recogerá la información relativa al auditor y tipo de opinión emitida de cada ejercicio en el Salto Systems ha sometido sus CCAAII a auditoría.

Tabla 23. Últimos informes de auditoría Salto Systems.

INFORMES DE AUDITORÍA SALTO SYSTEMS		
EJERCICIO	AUDITOR	TIPO DE OPINIÓN
2004	Consultores Sayma S.A.	Salvedades
2005	Consultores Sayma S.A.	Favorable
2006	Consultores Sayma S.A.	Salvedades
2007	Consultores Sayma S.A.	Favorable
2008	Consultores Sayma S.A.	Favorable
2009	Consultores Sayma S.A.	Salvedades
2010	Consultores Sayma S.A.	Salvedades
2011	Consultores Sayma S.A.	Salvedades
2012	KPMG Auditores S.L.	Salvedades
2013	KPMG Auditores S.L.	Salvedades
2014	KPMG Auditores S.L.	Salvedades
2015	KPMG Auditores S.L.	Salvedades
2016	KPMG Auditores S.L.	Salvedades
2017	KPMG Auditores S.L.	Salvedades
2018	PwC Auditores S.L.	Salvedades
2019	PwC Auditores S.L.	Salvedades
2020	PwC Auditores S.L.	Salvedades

Fuente: Elaboración propia a través de los datos de SABI

En conclusión, las distintas sociedades auditoras que han emitido un informe de auditoría sobre las CCAAI de Salto Systems, han emitido históricamente una opinión con salvedades a causa de las razones que acabamos de exponer.

Por último, en el **ANEXO 4** redactaremos nuestro propio informe de auditoría para Salto Systems del ejercicio 2020, teniendo cuenta los resultados obtenidos en los distintos procedimientos de auditoría que se han ejecutado durante el transcurso del trabajo. Como resultado, emitiremos un informe de auditoría con salvedades, debido a que la sociedad no ha subsanado el error detectado durante la circularización bancaria y entendiendo que la limitación al alcance sobre las remuneraciones de la alta dirección y consejo de administración persiste.

No obstante, añadiremos a continuación los aspectos más relevantes de los párrafos que contienen nuestra opinión y el fundamento de esta.

Tabla 24. Opinión con salvedades informe de auditoría Salto Systems.

<p>Opinión con salvedades</p>	<p><i>“Hemos auditado las cuentas anuales de Salto Systems, S.L., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2020, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.”</i></p> <p>En nuestra opinión, excepto por los efectos de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 2020, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.</p>
<p>Fundamento de la opinión con salvedades</p>	<p><i>“Las cuentas anuales del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2020 no incluyen la información relativa al importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio y del ejercicio anterior por el personal de alta dirección y de los miembros del órgano de administración, que exige el artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y el apartado (X) del contenido de la memoria, recogido en la tercera parte del Plan General de Contabilidad. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2019 contenía una salvedad al respecto.”</i></p> <p>A la fecha de este informe la sociedad no ha subsanado la diferencia detectada en la respuesta de confirmación bancaria del Banco Santander. Dicha diferencia asciende a la cantidad de 2.810.000€, y en consecuencia, el saldo del balance correspondiente al epígrafe de tesorería se encuentra sobrevalorado por esta cantidad</p>

Fuente: Elaboración propia.

6. CONCLUSIONES

La realización de una auditoría requiere de información interna de la empresa, tanto del sistema de control interno, como de aspectos contables, además de evaluar riesgos inherentes a la sociedad. Ante esta situación, por motivos de confidencialidad y secreto profesional, nos vemos obligados a realizar una simulación con las dificultades que esto conlleva. Además, una auditoría de cuentas supone un trabajo muy amplio, de gran dedicación, por lo que hemos tenido que seleccionar y resumir aquello que nos parecía más relevante, para recoger una guía completa de lo que significa una planificación y ejecución de una auditoría de cuentas anuales.

Al igual que el auditor requiere de escepticismo profesional, para llevar a cabo las pruebas e interpretar los resultados de estas, los conocimientos adquiridos en la universidad y en las prácticas han sido muy importantes para llevar a cabo el trabajo. El hecho de realizar las prácticas en auditoría ha supuesto una gran ayuda en el apartado de las pruebas de auditoría, en donde me he podido servir del conocimiento adquirido para su planteamiento.

De esta manera, una simulación de respuesta de cuestionarios de control interno y pruebas adicionales ha permitido concluir que el riesgo hipotético de Salto Systems es bajo, es decir, tiene un adecuado sistema de control. Y, en cuanto a las pruebas sustantivas, la circularización bancaria ha permitido obtener evidencia de una diferencia significativa en el saldo de la cuenta del Banco Santander, que al no ser subsanada nos ha obligado a emitir una opinión con salvedades.

Por otro lado, la indagación en los distintos materiales proporcionados por los profesores de la universidad, me han servido para tener una visión mucho más global de lo que supone la labor del auditor de cuentas y complementar esos conocimientos adquiridos en las prácticas, consiguiendo obtener una noción mucho más amplia y concreta, de lo que supone una auditoría de cuentas al completo. Todo ello, ha supuesto que nos pongamos en el papel del auditor, diseñando pruebas y emitiendo juicios profesionales, con total rigor y honestidad.

Sin embargo, el muestreo de selección y la determinación del error tolerable, son aspectos en los que no hemos podido profundizar y me gustaría poder hacerlo más adelante, sirviendo como líneas de investigación futuras a partir de este trabajo.

En conclusión, el trabajo realizado sin duda ha sido una gran elección, ya que he podido profundizar mis conocimientos en el tema y utilizar conocimientos adquiridos en el grado y en las prácticas para elaborarlo, despertando un interés por seguir investigando y dedicándome a esta profesión.

7. BIBLIOGRAFÍA

7.1 Referencias bibliográficas

Barquero Royo, Miguel (2013). *“Manual práctico de Control Interno. Teoría y aplicación práctica”*. ACCID Contabilidad y Dirección. Profit editorial.

Malles Fernández, Eduardo, (2021). *“Control Interno”*. Servicio de Reprografía de la Facultad Economía y Empresa. Donostia-San Sebastián (UPV/EHU).

Zubiaurre Artola, Miguel Ángel (2020). *“Análisis Contable”*. Servicio de Reprografía de la Facultad Economía y Empresa. Donostia-San Sebastián (UPV/EHU).

Zubiaurre Gurruchaga, Amaia (2021). *“Marco Legal de la Contabilidad y Auditoría de Cuentas”*. Servicio de Reprografía de la Facultad Economía y Empresa. Donostia-San Sebastián (UPV/EHU).

7.2 Referencias electrónicas

Cámara de Comercio Internacional (CCI). (2020). *“Reglas Incoterms 2020”*. Recuperado el 11 de mayo de 2022 de: <https://www.iccspain.org/incoterms-2020-2/>

Diario Expansión. (2020). *“La española Salto Systems adquiere una valoración de 800 millones con la compra de Gantner”*. Recuperado el 4 de marzo de 2022 de: [La española Salto Systems adquiere una valoración de 800 millones con la compra de Gantner | Empresas \(expansion.com\)](https://www.expansion.com/companias/empresas/2020/03/04/la-espanola-salto-systems-adquiere-una-valoracion-de-800-millones-con-la-compra-de-gantner.html)

Diario Vasco. (2022). *“Salto Systems se hace con la alemana Cognitec, dedicada al reconocimiento facial”*. Recuperado el 4 de marzo de 2022, de: <https://www.diariovasco.com/economia/empresas/guipuzcoanas/salto-systems-se-hace-con-cognitec-empresa-alemana-20220310171145-nt.html>

DSV A/V (2020). *“Tipos de Incoterms 2020”*. Recuperado el 11 de mayo de 2022 de: <https://www.dsv.com/es-es/ayuda/faq/tipos-de-incoterms-2020>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). (2007). *“Guía de Actuación sobre cartas de confirmación de asesores legales”*. Recuperado el 5 de mayo de 2022, de: https://www.icjce.es/images/pdfs/guias_de_actuacion/anterior/guia_actuacion_9.pdf

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE). (2014). *“Guía de Actuación sobre Importancia Relativa o Materialidad”*. Recuperado el 7 de abril de 2022, de: https://www.icjce.es/adjuntos/guia_38.pdf

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). (2021). *“Situación de la auditoría en España 2020”*. Recuperado el 6 de junio 2022 de: <https://www.icac.gob.es/auditoria/situacionauditoria>

Registro de Economistas Auditores (REA). (2019). *“Aspectos más relevantes de la auditoría”*. Anexo I. Recuperado el 9 de mayo de 2022 de: <https://economistas.es/Contenido/REA/NIA-ES/AMRA%20Ejemplos%20aspectos%20m%C3%A1s%20relevantes%20de%20la%20auditor%C3%ADa%20-%20ANEXO%20I%2018062019.pdf>

Registro de Economistas Auditores (REA). (2021). *“Auditoría de Cuentas en España. Valor Añadido.”*. Recuperado el 23 de mayo de 2022 de:

<https://rea.economistas.es/Contenido/REA/Estudios/ESTUDIO%20AUDITORIA%20DE%20CUENTAS%20ENERO%202021.pdf>

Salto Systems, S.L. (2020). “*Memoria de Información no financiera 2020*”. Recuperado el 4 de marzo de 2022 de <https://saltosystems.com/sites/default/files/inline-files/SALTO-Systems-EINF-2020.pdf>

7.3 Referencias legislativas y normativas

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

Ley de Sociedades de Capital, Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

REAL DECRETO 2/2021, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 200: “*Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 210: “*Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 265: “*Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 300: “*Planificación de la auditoría de Estados Financieros*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 315: “*Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 320: “*Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 330: “*Respuestas del auditor a los riesgos valorados*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 500: “*Evidencia de auditoría*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 501: “*Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para determinadas áreas*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 505: “*Confirmaciones externas*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 700 revisada: “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*”.

RESOLUCIÓN del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 23 de diciembre de 2016, por el que se adapta para su aplicación en España, la NIA-ES 705 revisada: “*Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*”.

7.4 Páginas web

Instituto de Contabilidad y Auditoría (ICAC): <https://www.icac.gob.es/>

Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE): <https://www.icjce.es/>

Noticias Jurídicas: <https://noticias.juridicas.com/>

Registro de Economistas Auditores (REA): <https://rea.economistas.es/>

Red Global de Conocimientos en Auditoría y Control Interno (Auditool): <https://www.auditool.org/>

Salto Systems: <https://saltosystems.com/>

7.5 Bases de datos

Sistema de análisis de balances ibéricos (SABI).

8. ANEXOS

ANEXO 1: MODELO DE CARTA DE CONFIRMACIÓN BANCARIA

12/01/2021
Kutxabank
Avda. Madrid, 14

Muy señores nuestros:

Con motivo de la auditoría de nuestras cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2020, que está llevando a cabo el auditor **Audidores Redondo S.L.** con dirección **C/ Paseo Colón nº21, 20301, Irún, Guipúzcoa**; agradeceremos les proporcionen la información que a continuación se solicita referida al 31 de diciembre de 2020. Si su respuesta a alguno de los puntos mencionados fuera “ninguno”, les rogamos lo hagan constar.

Les rogamos envíen su respuesta directamente a nuestros auditores: **Audidores Redondo, S.L.**, utilizando para ello el sobre dirigido y franqueado que adjuntamos para su mayor comodidad, facilitándonos una copia de la misma.

Les agradeceríamos que adelantasen la contestación vía correo electrónico enviándola a la siguiente dirección (si bien necesitaríamos recibir también la respuesta física en la dirección indicada anteriormente):

auditores.redondo@gmail.com

Atentamente,

SALTO SYSTEMS, S.L.



INFORMACIÓN SOLICITADA

La información adjunta se entenderá referida a euros, salvo mención expresa a otra moneda.

1. CUENTAS ACREEDORAS

Número de cuenta ¹	Tipo de cuenta ²	Saldo a la fecha de referencia	¿Restricciones a la disponibilidad?	Tipo de interés anual	Fecha última liquidación intereses	Intereses liquidados

2. CUENTAS ACREEDORAS CANCELADAS

Número de cuenta	Tipo de cuenta ²	Fecha de cancelación	Fecha última liquidación intereses	Intereses liquidados

3. FINANCIACIÓN CONCEDIDA

Número de cuenta	Tipo de financiación ⁴	Fecha concesión	Fecha vencimiento ⁵	Importe		Tipo de interés anual	Fecha última liquidación intereses	Garantías/Obligaciones derivadas de la operación
				Inicial concedido	A la fecha de referencia			

¹ Incluir todas las cuentas abiertas, incluidas las que tuvieran saldo cero a la fecha de referencia.

² Indicar si cuenta corriente, imposición a plazo fijo, cuentas de ahorro, etc.

⁴ Indicar si cuenta crédito, préstamo, financiación de importaciones, de exportaciones, etc.

⁵ Indicar calendario de amortización si la totalidad del reembolso no fuera a vencimiento.

Añadir cualquier información que se considere relevante

4. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Tipo de financiación	Bienes financiados	Fecha de concesión	Fecha vencimiento	Cuotas pendientes		Tipo de interés
				Al inicio del contrato	A la fecha de referencia	

5. RIESGO POR EFECTOS DESCONTADOS PENDIENTES DE VENCIMIENTO

Importe total del riesgo por efectos descontados pendientes de vencimiento	Límite descuento concedido	Porcentaje o importe que debe mantenerse en garantía

6. RIESGO POR EFECTOS ENDOSADOS, GARANTÍAS CONCEDIDAS A TERCEROS Y AVALES

Descripción de la operación	Importe	Nombre del tercero	Observaciones

7. VALORES/TÍTULOS DEPOSITADOS A NOMBRE DE LA SOCIEDAD

Clase de valor	Número de títulos	Valoración a la fecha de referencia	Observaciones

8. OPERACIONES DE DERIVADOS

Tipo de operación ⁶	Descripción de la operación y condiciones de la misma	Nominal contratado	Valoración a la fecha de referencia	Importe pte liquidación a la fecha de referencia	Fecha de la operación	Fecha de vencimiento

Añadir cualquier información que se considere relevante

9. PERSONAS CON FIRMA AUTORIZADA PARA OPERAR ESTA(S) CUENTA(S)

Nombre	Operaciones para las que se encuentra autorizado	Límite	Necesita firma solidaria o mancomunada

10. OPERACIONES RENOVADAS O CONCEDIDAS ENTRE EL 31 de diciembre de 2020 Y LA FECHA ACTUAL

⁶ Indicar si seguros de cambio, contratos de swap, opciones, futuros y otros productos derivados (caps, floors, collars, etc)

Descripción de la operación	Importe	Observaciones

11. OTRAS OPERACIONES ANTE EL BANCO/ENTIDAD NO INCLUIDAS EN LA INFORMACIÓN

Atentamente,

(Firma del responsable y sello de la entidad financiera)

ANEXO 2: MODELO DE CARTA DE CONFIRMACIÓN DE CLIENTES/ CUENTAS POR COBRAR

12/01/2021

Nombre del cliente

Dirección del cliente

Muy Sr(s). Nuestro(s):

Con motivo de la auditoría de nuestras cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2020, que está llevando a cabo nuestros auditores, **Audidores Redondo S.L.** con dirección C/ **Paseo Colón nº21, 20301, Irún, Guipúzcoa**; solicitamos les agradeceríamos que confirmaran que la siguiente(s) factura(s) estaba pendiente de pago al 31/12/2020:

<u>FACTURA</u>	<u>CLIENTE</u>	<u>FECHA</u>	<u>IMPORTE</u>
----------------	----------------	--------------	----------------

En caso de conformidad, les rogamos que firmen y sellen el espacio previsto al pie de esta carta y lo envíen directamente a la dirección indicada anteriormente a la mayor brevedad posible, utilizando para ello el sobre que para su comodidad adjuntamos.

En caso de discrepancia, utilicen el dorso de esta carta para informar directamente a nuestros auditores sobre su falta de conformidad.

Les agradeceríamos que adelantasen la contestación vía correo electrónico enviándola a la siguiente dirección:

auditores.redondo@gmail.com

Les agradecemos anticipadamente su colaboración.

Atentamente,

SALTO SYSTEMS, S.L.
SALTO

Conforme con la(s) factura(s) indicada(s) arriba.

Firma y sello del cliente

ANEXO 3: MODELO DE CARTA DE CONFIRMACIÓN DE ASESORES LEGALES

12/01/2021
CUATRE CASAS
Avda. Libertad, 17

Muy Sr(s). Nuestro(s):

Nuestros auditores, **Auditores Redondo S.L** con dirección **C/ Paseo Colón nº21, 20301, Irún, Guipúzcoa**, están llevando a cabo la auditoría de nuestras cuentas anuales al 31/12/2020 y por el ejercicio terminado en dicha fecha. Con este motivo, y de acuerdo con la información de la que disponemos, hemos elaborado en el Anexo I a esta carta una relación de los litigios y reclamaciones más significativos, tanto a favor como en contra de la Sociedad, sobre los que les hemos encargado la defensa de nuestros intereses, junto **con nuestra estimación del riesgo derivado de los mismos**, incluyendo también nuestra estimación de las consecuencias económicas cuando nos ha sido posible realizar la misma.

Por esta razón, les agradeceríamos facilitasen a nuestros auditores una descripción más detallada, si fuera necesario, de la situación actual de las reclamaciones o litigios, así como su conformidad sobre la razonabilidad de las estimaciones realizadas por nosotros y detalladas en el Anexo I, o en caso de discrepancia con las mismas, la evaluación, a su juicio, del riesgo derivado de aquellos asuntos de los que se desprenda una diferente estimación.

Adicionalmente, y en el caso de que la relación indicada en el Anexo I sea incompleta o incorrecta conforme a su documentación, les agradeceríamos la completasen incluyendo la siguiente información (tanto cuando la Sociedad sea parte demandada como cuando actúe como parte demandante):

1. Una breve descripción de cualquier otra reclamación, procedimiento, juicio o litigio, en proceso, o que haya sido sentenciado o resuelto durante el período de auditoría, en los que la Sociedad les haya específicamente confiado la defensa de sus intereses, que individualmente implique daños u otro tipo de reclamaciones o que, de otro modo, pudiese afectar a la Sociedad junto con una estimación por su parte de la obligación total que se podría derivar razonablemente por estos conceptos.
2. Una breve descripción de cualquier otro asunto de naturaleza pre-contenciosa no mencionado en el Anexo I (distinto de los juicios, procedimientos y reclamaciones indicados en el párrafo 1) respecto de los cuales estén prestando asesoramiento jurídico a nuestra Sociedad cuya reclamación potencial, junto con una indicación de las cantidades que pudieran ser objeto de reclamación cuando hayan sido cuantificadas. La relación de asuntos pre-contenciosos que les solicitamos se refiere a aquellos asuntos en los que la Sociedad esté involucrada por razón de demandas, sanciones o penalizaciones por incumplimiento (real o supuesto) de cualquier norma, contrato u obligación.

A título de ejemplo, y sin querer limitar su respuesta, éstos son algunos posibles asuntos a considerar en la categoría de “asuntos pre-contenciosos” arriba mencionada:

- Si tienen conocimiento de cualquier demanda que no esté siendo contestada por la Sociedad, o ante la que haya admitido responsabilidad, en la que se haya advertido la existencia de posibles sanciones o responsabilidades.
- Si tienen conocimiento de que algún organismo regulador (por ejemplo, el Banco de España, la CNMV u otros) esté llevando a cabo una inspección o investigación en la que se haya advertido la existencia de posibles sanciones o responsabilidades.

- Si tienen conocimiento de que se haya iniciado una inspección por parte de las autoridades fiscales desde el 1 de enero de 2020.

Su respuesta debe incluir tanto los asuntos que existían al 31 de diciembre de 2020 como los surgidos durante el período comprendido entre dicha fecha y la fecha de su respuesta.

Por favor, identifiquen específicamente la naturaleza y razones de cualquier limitación, si la hubiere, que pudieran tener en su respuesta.

En cuanto a las informaciones solicitadas a Uds., por medio de la presente se les libera expresamente de cualquier deber de secreto y confidencialidad en relación con su respuesta.

Les rogamos envíen su respuesta directamente a nuestros auditores: Auditores Redondo, S.L., utilizando para ello el sobre dirigido y franqueado que adjuntamos para su mayor comodidad, facilitándonos una copia de la misma.

Les agradeceríamos que adelantasen la contestación vía correo electrónico enviándola a la siguiente dirección (si bien necesitaríamos recibir también la respuesta física en la dirección indicada anteriormente):

auditores.redondo@gmail.com

La fecha prevista para la finalización del trabajo de nuestros auditores es aproximadamente el 24/05/2021, por lo que les agradeceríamos que la fecha de su respuesta fuese aproximadamente el 01/03/2021. Asimismo, les agradeceremos que nos comuniquen todos los hechos significativos que se produzcan entre las dos fechas anteriores.

Sin otro particular, le saludamos muy atentamente

SALTO SYSTEMS, S.L.



Anexo I

Relación de litigios, juicios, procedimientos y reclamaciones más significativos, así como asuntos pre-contenciosos, a favor o en contra de la Sociedad, cuya defensa ha sido encomendada a CUATRECASAS

Descripción y datos identificativos	Evaluación del riesgo	Cuantía de la demanda (en euros)	Estimación de las posibles consecuencias económicas (en euros)	Comentarios justificativos de la estimación
(a) y (b)	(c)			

La Sociedad ha preparado la información incluida en el cuadro anterior teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

(a) Se ha insertado una breve descripción de cada una de las reclamaciones o litigios

(b) Este resumen debería incluir tanto los procesos y reclamaciones a favor como en contra de la Sociedad.

(c) En la evaluación del riesgo se ha considerado si la reclamación o litigio contra la sociedad va a prosperar, atendiendo a la siguiente gradación:

- Riesgo Remoto (<15% de probabilidad)

- Riesgo posible (entre el 15% y el 50% de probabilidad)

- Riesgo probable (> 50% de probabilidad)

(d) Asimismo, se deberá evaluar la posibilidad de establecer probabilidades por tramos debidos a circunstancias distintas que afecten a un mismo hecho (por ejemplo, por diferenciación entre cuota y sanción en un acta de inspección fiscal).

* El importe se deberá determinar en función de las cifras de importancia relativa, nivel de ajustes y, en su caso, error tolerable definidas en la planificación de la auditoría. En caso de no utilizar un importe mínimo, debe omitirse la referencia.

ANEXO 4: INFORME AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de Salto Systems, S.L.:

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales de Salto Systems, S.L., (la Sociedad), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2020, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 2020, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

Las cuentas anuales del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2020 no incluyen la información relativa al importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio y del ejercicio anterior por el personal de alta dirección y de los miembros del órgano de administración, que exige el artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y el apartado (X) del contenido de la memoria, recogido en la tercera parte del Plan General de Contabilidad. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2019 contenía una salvedad al respecto.

A la fecha de este informe la sociedad no ha subsanado la diferencia detectada en la respuesta de confirmación bancaria del Banco Santander. Dicha diferencia asciende a la cantidad de 2.810.000€, y en consecuencia, el saldo del balance correspondiente al epígrafe de tesorería se encuentra sobrevalorado por esta cantidad.

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

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

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

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

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

- **Valoración y recuperación de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo y asociadas:** El balance a 31 de diciembre de 2020 presenta inversiones en el patrimonio de empresas del grupo y asociadas por importe de 150,1 millones de euros. Es un aspecto relevante de la auditoría ya que el importe de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo supone una cifra muy significativa a efectos de auditoría.

Hemos evaluado los métodos de valoración de inversiones y revisado los indicios de deterioro de las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo y asociadas. Además, hemos efectuado una revisión de la documentación soporte de las nuevas inversiones financieras realizadas y un análisis de la evolución de dicha partida.

Como resultado de nuestras pruebas no se encontraron incorrecciones materiales al respecto.

- **Ventas:** Es la partida más significativa en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad, la cifra de negocios asciende a 104,4 millones de euros. Por lo tanto, revisar que las ventas se registran de manera adecuada supone una cuestión clave en nuestra auditoría.

Hemos circularizado saldos a cierre del ejercicio de cuentas por cobrar de la sociedad y revisado que las últimas ventas del ejercicio y las primeras del siguiente se registran siguiendo los principios contables. Además, se ha realizado un análisis de la evolución de la cifra de negocios en comparación con el ejercicio anterior, así como se ha identificado y comprobado los controles existentes para el ciclo ventas.

Como resultado de estas pruebas no se detectaron incorrecciones materiales al respecto.

Otra información: Informe de Gestión

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 2020 cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad, y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en:

- a) Comprobar únicamente que el estado de información no financiera y determinada información incluida en el Informe Anual de Gobierno Corporativo, a los que se refiere la Ley de Auditoría de Cuentas, se ha facilitado en la forma prevista en la normativa aplicable y, en caso contrario, a informar sobre ello.

b) Evaluar e informar sobre la concordancia del resto de la información incluida en el informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas, así como evaluar e informar de si el contenido y presentación de esta parte del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, la información que contiene el informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2020 y su contenido y presentación son conformes a la normativa que resulta de aplicación.

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales

Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Sociedad, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de las cuentas anuales, los administradores son responsables de la valoración de la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si los administradores tienen intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de cuentas anuales

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

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

Como parte de una auditoría en conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

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

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.

- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores.

- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría.

Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

Audidores Redondo, S.L.

Ander Redondo Muñoz

25 de mayo de 2021

