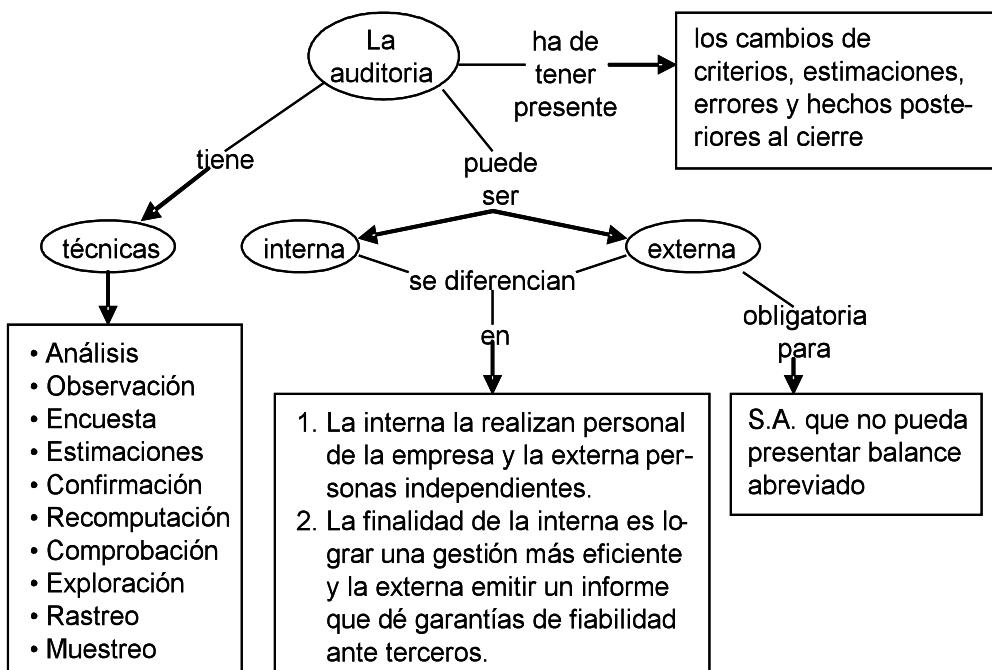


# 10 | Auditoría



## 10.1. Concepto y técnicas

La Auditoría puede definirse como un proceso sistemático de análisis y evaluación de la información económico-financiera y otros hechos relacionados con técnicas de revisión y verificación eficientes, efectuado por personas cualificadas e independientes, que tiene como finalidad la emisión de un informe que ponga de manifiesto su opinión sobre la fiabilidad de la información examinada para ser valorada por la organización interna o por terceros con derecho a saber de la información contenida en los estados económicos y financieros.

Como se señalaba en la U.D. 1: la información de las cuentas anuales se procurará que sea:

- **Relevante.** Cuando es útil para la toma de decisiones económicas.
- **Fiable.** Libre de sesgos para que los usuarios puedan confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.
- **Comparable.** Cuando permita contrastar la situación y rentabilidad de las empresas con otros períodos y empresas.
- **Clara.** Si del examen pueden formarse juicios que faciliten la toma de decisiones.

Al cumplimiento de estos objetivos contribuirá la labor de la Auditoría .

El auditor dispone de distintas técnicas o procedimientos para realizar su trabajo:

### a) Análisis

Consiste en señalar los componentes de un terminado saldo, observando si todos comparten el mismo significado que justifique su agrupación o deberían aparecer por separado para mayor claridad.

### b) Observación

Se trata de presenciar la forma de actuar del personal de la empresa en una proceso determinado, como puede ser la comprobación del saldo de caja o el momento de efectuar inventario, para efectuarse un juicio de valor de los razonable de las estimaciones efectuadas.

### c) Encuesta

Mediante el diseño de una serie de preguntas se intenta averiguar si los procedimientos se respetan conforme a los establecidos.

### d) Estimación

Utilizable para comprobar lo razonable de una cifra al ponerla en relación con otras. Es el caso de los ratios previos del Análisis de balances para detectar valores que se salen de las normales.

### e) Confirmación

Se utiliza la información de clientes, proveedores, demás entidades y personas que contratan con la empresa para cruzar y validar los saldos de los créditos, deudas y resultados.

### f) Recomputación

Mediante un procedimiento de cálculo se repite las operaciones realizadas por la empresa para llegar a una cifra concreta que no viene expresa en ningún documento.

### g) Comprobación

Verificar los asientos contables con los documentos que lo justifican.

### h) Exploración

Consiste en efectuar un gran numero de pruebas para localizar un hecho que no cumple las normas establecidas, como es el caso del examen de facturas para averiguar si alguna no cumple con las condiciones estipuladas.

### i) Rastreo

Consiste en efectuar un seguimiento a una operación desde su origen hasta su conclusión, como pueda ser el caso de una compra desde el momento que se efectúa el pedido.

### j) Muestreo

Del total de los elementos a auditar se elige una muestra elegida al azar representativa de la población que permita extraer, con un margen de confianza, al conjunto de la población las conclusiones halladas en la muestra estudiada. En muchos casos se utiliza un muestreo estratificado, como el del criterio A, B, C, que se puede aplicar a muchas partidas del Balance y de pérdidas y ganancias.

### Ejemplo

Un muestreo estratificado A, B y C para clientes supondría agrupar en el criterio A a los clientes de mayor facturación, con comprobación exhaustiva de los saldos y operaciones efectuadas en el período. Los clientes de tipo B serían los intermedios por volumen de ventas y a estos se les realizaría un muestreo representativo de la población y los elegidos serían auditados. Y la clase C la formarían los clientes de menor volumen de ventas con un muestreo y comprobación mucho menor. De esta forma, se compatibiliza el examen fiable de los datos contables con el coste que supondría una verificación universal de los clientes de la empresa.

Las técnicas enunciadas se pueden utilizar de forma combinada para que la verificación de los datos sea lo más eficiente posible.

La Auditoría puede cumplir una finalidad **internal** de gestión y otra **externa** de comprobación de los estados contables.

## 10.2. Auditoría interna

El control interno del funcionamiento y cumplimiento de las normas y procedimientos emanados de la dirección es fundamental para garantizar los principios de autoridad y responsabilidad en la organización empresarial. Y ésta es la función de los auditores internos nombrados por la alta dirección entre personas con la adecuada cualificación, independencia, responsabilidad y libertad para revisar y evaluar métodos, planes y procedimientos.

La Auditoría interna a la vez que contribuye al respecto de la estructura organizativa, permite descubrir puntos débiles de la organización y proponer las mejoras que contribuyan a un funcionamiento más eficiente. Por tanto, se convierte en un órgano "staff" de la alta dirección de la que depende para evitar intervenciones en los dictámenes. En muchas organizaciones la Auditoría interna es un área funcional al mismo nivel horizontal que las restantes áreas (suministros, producción, finanzas, etc.) dependiente de la alta dirección.

La Auditoría interna sin dejar de lado la información económica financiera de sus estados contables, se centra en el control y mejora de la gestión, actuando en las distintas áreas funcionales de la empresa, entre ellas:

### a) Suministros

- Cumplimiento de los procedimientos de compras (pedidos, confirmaciones de los responsables, firmas de recepción, . . . . )
- Fijación de precios, descuentos y "rappels"
- Registro correcto contable y en inventario
- Aspectos fiscales (IVA y recargos de equivalencia correctos, IVA no deducibles, . . )

**b) Producción**

- Movimiento de materias primas (entradas, salidas a producción y existencias)
- Imputación de materias primas, mano de obra y demás costes de producción al coste de las secciones y productos.
- Valoración de productos en curso y terminados.
- Análisis de desviaciones entre el estandar de producción y los costes históricos.
- Comprobación que las existencias de materias no consumidos están en almacén.
- Comprobación de valor razonable para efectuar deterioros de existencias.
- Examinar los informes en la memoria sobre las incidencias en la valoración de las existencias del período.

**c) Recursos humanos**

- Tipos de contratos utilizados y si se adaptan a los puestos de trabajo
- Comprobar que los salarios se ajustan al convenio, horas extras y liquidaciones de las cuotas de seguridad social de trabajadores y a cargo de la empresa.
- Control de las liquidaciones definitivas, invalidez, jubilaciones anticipadas, fondos de pensiones, etc.
- Contabilización correcta de las nóminas.
- Comprobar que las retenciones fiscales se efectúan correctamente y se liquidan.
- Absentismo y cumplimiento de horario laboral.
- Valoración de la productividad y medios para incentivarla.

**d) Gastos, inversión y financiación**

- Comprobación de los documentos que justifican los gastos y las inversiones y su grado de eficiencia en la producción.
- Contabilización correcta de los gastos y las inversiones.
- Si se tienen en cuenta los principio de devengo en el registro de los gastos.
- Comprobar que las inversiones adquiridas por la empresa son de su titularidad y se encuentran disponibles.
- Sistemas de financiación de los gastos e inversiones.
- Comprobación de la documentación de ventas y si los créditos se ajustan a los criterios establecidos.
- Correspondencia de los vencimientos de los cobros y pagos de las operaciones de tráfico.
- Fórmulas de financiación habituales en las adquisiciones corrientes y no corrientes.
- Sistemas de amortización del inmovilizado y su correspondencia con su vida útil.
- Observar si se cumplen las normas de valoración y se efectúan deterioros y provisiones por deudas probables.
- Cumplimiento de las normas fiscales en las compras y enajenaciones.
- Origen del capital propio y política de autofinanciación en función de las inversiones de la empresa.

**e) Tesorería**

- Realización de comprobaciones periódicas y por sorpresa de los saldos de caja de los distintos departamentos u oficinas.

- Comprobación de los justificantes de caja y su correcta autorización.
- Sistema de asumir los quebrantes de caja.
- Cumplimiento de los vencimientos de pagos y cobros estipulados en facturas.
- Observar si se realizan previsiones de tesorería.
- Existencia de descubiertos en cuentas bancarias u otros recursos financieros con altos costes financieros.
- Rentabilidad de las inversiones a corto plazo de los excedentes de tesorería.

### 10.3. Auditoría externa

La finalidad de la auditoría externa es pronunciarse sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales.

Dos son las diferencias fundamentales entre la auditoría interna y externa:

1. La auditoría interna la realizan personal de la empresa y la externa personas independientes a la empresa.
2. La finalidad de la interna es lograr una gestión más eficiente y la externa emitir un informe que dé garantías de fiabilidad ante terceros interesados en la empresa (accionistas, deudores, acreedores, Instituciones públicas, . . . ).

Cuando una empresa dispone de un departamento de Auditoría interna la labor de auditoría externa se simplifica por existir un control interno de los estados contables, pero no por ello dejarán de efectuarse los controles pertinentes.

Deberán auditarse externamente las cuentas anuales y el informe de gestión de todas las sociedades anónimas que no puedan formular balance abreviado por superar los límites establecidos en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (artículos 181 y 203 del Real Decreto 1564/1989 L.S.A.).

Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones, deberán someterse a auditoría externa las empresas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, en las que concurra alguna de estas circunstancias:

- a) Que coticen sus títulos en cualquiera de las Bolsas de Comercio.
- b) Que emitan obligaciones en oferta pública.
- c) Que se dediquen de forma habitual a la intermediación financiera.
- d) Que tengan por objeto social cualquier actividad sujeta a la Ley 33/1984, de 2 de agosto, de Ordenación del Seguro privado.
- e) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos públicos dentro de los límites reglamentarios.

Además, quedarán sometidas a auditoría las cuentas de empresas, incluidas las sociedades cooperativas, que reglamentariamente fije el Gobierno por Real Decreto.

En las sociedades no obligadas a auditoría podrán someterse a verificación por un auditor cuando los accionistas que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social lo soliciten en el Registro Mercantil del domicilio social de la sociedad anónima. Y para el caso de las cooperativas, cuando lo soliciten el cinco por ciento de los socios en el Registro de Sociedades Cooperativas.

Las Fundaciones estarán obligadas a auditar sus cuentas cuando cumplan los requisitos del art. 25.5 de la Ley 50/2002, de Fundaciones.

La actividad de auditar cuentas la podrán ejercitar las personas físicas o jurídicas que figuren inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Los auditores serán contratados por un período inicial no inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados anualmente una vez haya finalizado el período inicial.

Los auditores redactarán un informe detallado sobre el resultado de su actuación, conforme a la legislación sobre auditoría de cuentas, que contendrá, al menos, las menciones siguientes:

- a) Las observaciones sobre las eventuales infracciones de las normas legales o estatutarias que hubieran comprobado en la contabilidad, en las cuenta anuales o en el informe de gestión de la sociedad.
- b) Las observaciones sobre cualquier hecho que hubieran comprobado, cuando éste suponga un riesgo para la situación financiera de la sociedad.

El informe se depositará en el Registro Mercantil junto con las cuentas anuales y el informe de gestión.

El proceso de una auditoría podrían ser:

- a) Objetivos de la auditoría a realizar.
- b) Conocimiento general del sector, actividades que realiza la empresa y su organización interna.
- c) Evaluación de los riesgos inherentes y de control, intercambiando puntos de vista sobre el negocio y riesgos existentes con la gerencia.
- d) Evaluación del control interno y carta del auditor interno donde manifieste de forma expresa los límites del control interno que se efectúa.

- e) Documentación a auditar: cuentas anuales, libro de actas, matrícula del personal, registro de facturas recibidas y emitidas a efectos del IVA, declaraciones del Impuestos de sociedades del ejercicio anterior. . .etc.
- f) Carta de manifestaciones generales de la gerencia de la sociedad donde expresen el grado de relevancia, fiabilidad y claridad de la información suministrada a los auditores.
- g) Análisis del balance y cuenta de resultados para detectar áreas sensibles a las que se aplicará un análisis exhaustivo.
- h) Verificación de documentos de las distintas áreas de la empresa y hechos posteriores al cierre.
- i) Informe de las técnicas de auditoría utilizada para la verificación de los datos.
- j) Conclusiones de la auditoría.
- k) Recomendaciones para ejercicios futuros.

## 10.4. Registro de cambio de criterios, errores y estimaciones

El Plan de 2007 distingue entre dos tipos de cambio de estimaciones y errores contables:

1. **Aplicación retroactiva.** Al aplicar el nuevo criterio se considerará como si se hubiera aplicado siempre, por tanto, se modificará la información del balance anterior.
2. **Aplicación prospectiva.** El cambio se aplica desde el momento del cambio.

Los **cambios de criterios contables** tienen aplicación **retroactiva**, debiendo modificar el efecto acumulado en los activos y pasivos en el saldo inicial del patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado, así como la modifi-

cación de las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecten el cambio.

Los **errores** de ejercicios anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o varios ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- Estaba disponible cuando los estados financieros de los ejercicios se formularon.
- Podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, el no advertir o malinterpretar hechos, así como los fraudes.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se realizarán de forma **retroactiva** como los cambios de criterios contables.

Los **cambios de estimaciones contables** que sean **consecuencia** de la obtención de **información adicional**, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no se considerarán cambios de criterio contable y los cambios se harán de forma **prospectiva**. Se in-

formará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual o producirán cambios en ejercicios posteriores.

### Ejemplo

La auditoría de una sociedad comercial observa los siguientes hechos contables en 20A1:

- a) Al final de ejercicio se cambió de criterio contable para valorar las existencias del criterio FIFO al PMP. La valoración de las existencias iniciales por el método FIFO fue de 22.890 euros y al PMP hubiera sido de 22.530 euros. La existencias finales valoradas al PMP ascendieron al 24.320 euros, sin que se haya efectuado corrección de valoración de las iniciales.
- b) Un mobiliario adquirido por 60.000 euros se estaba amortizando en 8 años, cuando por error de la estimación de su vida útil se debía amortizar en 6 años. A 31-12-20A1, tercer año, la empresa corrige el error, pero no se ha efectuado la corrección de ejercicios anteriores.
- c) Un equipo informático adquirido por 5.000 euros que se venía amortizando con una vida útil estimada de 5 años, en este tercer año la auditoría considera un cambio de vida útil a 4 años por obsolescencia.

D e b e	D i a r i o (asientos realizados por la empresa)			H a b e r
22.890	a _____ 31-12-20A1 _____ 610. Variac. de exist. merc. a 300. Existencias mercaderías - <i>Cancelación de existencias finales valoradas con el método FIFO..</i>			22.890
24.320	a+1 _____ 31-12-20A1 _____ 300. Existencias mercaderías a 610. Variación de existencias - <i>Alta de existencias finales de mercaderías con el método PMP.</i>			24.320
11.250	b _____ 31-12-20A1 _____ 6816. Dotac. amort. mobil. a 2816. Amortiz. acum. mobiliario ( 60.000 / 8 = 7.500; Amortiz. acumulada = 7.500 x 2 años = 15.000 euros; 60.000 - 15.000 = 45.000 euros; 45.000 / 4años = 11.250 euros ) - <i>Amortización en 20A1 una vez corregido el error de estimación.</i>			11.250

Debe	Diario (Continuación: asientos de la empresa)	Haber
1.000	c _____ 31-12-20A1 6817. Dotac. amort. eq. pr. inf. a 2817. Amort. acum. eq. pr. inf. ( 5.000 / 5 = 1.000 euros ) - Amortización equipos de informática en 20A1.	1.000

Debe	Diario (asientos de ajuste realizados por auditor)	Haber
360	a _____ 31-12-20A1 113. Reservas voluntarias a 610. Variac. de exist. merc. ( 22.890 - 22.530 ) - Ajuste <b>cambio de criterio</b> una vez realizada variación de existencias.	360
5.000	b _____ 31-12-20A1 113. Reservas voluntarias a 2816. Amortiz. acum. mobiliario ( Amortiz. acumulada (vida útil 8 años) = 7.500 x 2 años = 15.000 euros; 60.000 / 6 = 10.000; Am. ac. (vida 6 años) = 10.000 x 2 = 20.000 euros ) - Corrección de <b>error</b> de amortiz. acumul. de ejercicios anteriores.	5.000
1.250	b+1 _____ 31-12-20A1 2816. Amort. acum. mobiliario a 6816. Dotac. amort. mobiliario ( 60.000 - 20.000 = 40.000; 40.000 / 4 = 10.000 euros; 11.250 - 10.000 = 1.250 euros ) - Corrección de <b>error</b> de la amort. efectuada de 20A1.	1.250
500	c _____ 31-12-20A1 6817. Dotac. amort. eq. pr. inf. a 2817. Amort. acum. eq. pr. inf. ( 5.000 - 2 x 1.000 = 3.000; 3.000 / 2 = 1.500 euros ) - Cambio de estimación contable por <b>hechos nuevos adicionales</b> .	500

### Comentario

Otros ejemplos de cambios de criterio y de estimación en el **epígrafe 1.2.3**.

de cierre de las cuentas y que, por suponer diferencias en las cuentas anuales originares, deberían modificarse.

### Ejemplos

## 10.5. Hechos posteriores al cierre

Son todos aquellos eventos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha del balance y la de formulación o de autorización de los estados financieros para su divulgación. Se distinguen dos clases:

1. **Los que implican ajustes:** Son aquellos eventos posteriores al cierre que muestran las condiciones que ya existían a la fecha

Resolución de un litigio judicial que confirma el importe del pasivo provisionado, recepción de información de la situación concursal de un cliente, valor neto posterior al cierre del valor de realización de existencias, determinación del coste de activos adquiridos o de venta de activos, descubrimientos de fraudes o errores.

2. **Los que no implican ajustes.** Los hechos que evidencian condiciones que no existían a la fecha de cierre del ejercicio, por lo que no deberían suponer una modificación

de las cuentas, pero que por su importancia deberían incluirse en la memoria.

### Ejemplo

Las fluctuaciones de la cotización de las inversiones financieras que, por lo general, son consecuencia de las coyunturas posteriores al cierre.

### Ejemplo

La auditoria de una sociedad detecta estos hechos posteriores al cierre de 20A4 antes de la presentación de cuentas anuales:

a) El 16-2-20A5 uno de los clientes que debía 6.000 euros más IVA presenta concurso

de acreedores en el juzgado, no estaba registrado el deterioro del activo.

- b) En febrero se recibe notificación judicial de la sentencia de despido de un trabajador que asciende a 8.200 euros. Se ha provisiónado por 7.800 euros a 31-12-20A4.
- c) Por error una de las máquinas se ha amortizado en 20A4 por 3.100 euros, debiendo ser por 4.100 euros.
- d) En el inventario del inmovilizado material se observa la falta de un mobiliario adquirido por 3.000 euros y amortizado al 31-12-20A4 en 2.100 euros, sin que se encuentren explicaciones al hecho.
- e) El auditor observa que la cotización de una acciones adquiridas por la empresa para negociar han bajado de forma significativa en los últimos días de febrero de 20A5.

Nota: El IVA se estima en el 16%.

Se pide:

- Asientos correspondientes.

D e b e	D i a r i o (asientos de ajuste realizados por auditor)	H a b e r
6.960	a _____ 31-12-20A4 436. Clientes dudosos cobro a 430. Clientes ( 6.000 + 0,16 x 6.000 ) - <i>Clientes declarado en concurso de acreedores.</i> a+1 _____ 31-12-20A4 694. Pérd. deterioro cr. incob. a 490. Deter. val. cr. op. comer. - <i>Crédito deteriorado de clientes por concurso de acreedores.</i> a' _____ 16-2-20A5 477. H.P. IVA repercutido a 636. Devolución de impuestos - <i>IVA repercutido que Hacienda considera recuperable.</i> b _____ 31-12-20A4	6.960
960		960
7.800	529. Provisiones a corto plazo	
400	641. Indemnizaciones a 465. Remunerac. pend. pago - <i>Sentencia judicial de despido de un empleado..</i>	8.200
1.000	c _____ 31-12-20A4 6813. Dotac. amort. maquin. a 2813. Amort. acum. maquinaria. ( 4.100 - 3.100 ) - <i>Cambio dotac. amort. por error de cálculo.</i> d _____ 31-12-20A4	1.000
2.100	2816. Amort. acumul. mobil. a 216. Mobiliario	
900	678. Gtos excepcionales - <i>Pérdida de mobiliario sin saber su origen.</i> e _____ 31-12-20A4 No se efectúa ningún asiento.. Se considera un hecho por condiciones que no existían al cierre. Se informará en la Memoria de 20A4	3.000

## 10.6. Ajustes y rectificaciones

La auditoría de cuentas es un instrumento de vigilancia que garantiza a terceros el cumplimiento de la normativa mercantil y contable. En el siguiente supuesto se abordan distintos ajustes contables a añadir a los ejemplos expuestos en anteriores epígrafes.

### Supuesto práctico

El auditor de una S.A. sujeta a auditoría presenta estas incidencias de las cuentas de 20A4 para la aprobación en Junta de accionistas:

- a) En noviembre se distribuyeron dividendos a cuenta de beneficios por 60.000 euros, menos el 18% de retención (sin pagar todavía), sin que el inmovilizado inmaterial pendiente de amortizar por gastos de I+D esté cubierto con reservas voluntarias.
- b) Hace dos años se adquirió un inmovilizado material por 80.000 euros más 3.000 euros de intereses devengados hasta la puesta en marcha, que fue inferior a un año. En 20A3 se amortizó en un 7% y en 20A4 en un 10% del precio de adquisición.
- c) En 20A6 tendrá que hacer frente a una deuda por deterioro medioambiental con un valor actual estimado a 31-12-20A4 de 35.000 euros, sin que la provisión sea deducible en el impuesto de sociedades (IS), habrá que esperar para serlo a cuando se realice el gasto.
- d) Un inmovilizado material adquirido por 150.000 euros incluye 30.000 euros de valor estimado de unas reparaciones que se efectuarán dentro de 5 años. Todo el inmovilizado se está amortizando con la misma vida útil de 10 años. Éste es el 4º año de vida y hay acumulado 45.000 euros de amortización a 31-12-20A3. La amortización de los 30.000 euros a 10 años es deducible del IS, pero no a 5. La diferencia temporal positiva revertirá al realizarse el gasto a los 5 años.
- e) El porcentaje medio de los últimos años de gastos que asume la empresa por las reparaciones sujetas a garantía es del 5% sobre las ventas garantizadas. Las ventas con garantía de reparación en 20A4 suben a 2.340.000 euros, sin que nunca se haya efectuado provisión.
- f) En una deuda a pagar a largo plazo por compra de inmovilizado se han registrado 1.800 euros de intereses devengados en 20A4, cuando el devengo por interés compuesto asciende a 2.100 euros. De ejercicios anteriores el mayor devengo de intereses acumulado asciende 680 euros.
- g) Un cliente debía 29.000 euros y se compensó con el mismo cliente como proveedor al que se debía 87.000 euros. En resumen en proveedores aparece la diferencia de 58.000 euros.
- h) En la comprobación de la cartera de clientes pendiente de cobro se detecta un saldo de 2.900 euros más IVA que, después de investigar su solvencia, se considera insolvente firme, aunque oficialmente no haya declaración de quiebra.
- i) Unas existencias de materias primas valoradas por 280.000 euros se estima que su valor de mercado es de 270.000 euros con unos costes de venta de 2.000 euros, sin que se haya efectuado deterioro del activo.
- j) De la comprobación de la estimación del coste de los productos en curso se observa un mayor coste de 3.600 euros en las existencias finales.
- k) En febrero de 20A5 se paga un recibo de luz por 2.100 euros más IVA, de los meses de diciembre y enero, sin que se haya registrado el gasto devengado en 20A4.
- l) La cta. en moneda extranjera en el banco al cambio de final de 20A4 tiene una valoración de 35.400 euros y en libros aparece por 36.500 euros al no haberse efectuado el ajuste.

*Notas: El IVA se estima en el 16% y el Impuesto de sociedades en el 30%.*

Se pide:

- Asientos de ajustes correspondientes.

D e b e	D i a r i o (asientos de ajuste realizados por auditor)	H a b e r
49.200	a _____ 31-12-20A4	
10.800	526. Dividendo activo pagar a 557. Dividendo activo a cuenta 4751. H.P. acreedora retenc. practic. - <i>Cancelación de dividendo a cta. por insuficiencia reser. voluntarias.</i>	60.000
2.790	b _____ 31-12-20A4	
210	113. Reservas voluntarias a 21. Inmovilizado material 281. Amort. acum. inm. material ( 7% de 3.000 )	3.000
300	b+1 _____ 31-12-20A4	
	281. Amort. acum. inm. mat. a 681. Dotac. amortiz. inm. material ( 10% de 3.000 )	300
	- <i>Amortización indebida de los intereses que no se debían activar.</i>	
35.000	c _____ 31-12-20A4	
10.500	622. Reparac. y conserv. a 145. Prov. actuac. medioam. c+1 _____ 31-12-20A4	35.000
	4740. Act. dif. temp. deduc. a 6301. Impuesto diferido ( 30% de 35.000 )	10.500
	- <i>Impuesto sobre beneficios diferido por provisión medioambiental.</i>	
9.000	d _____ 31-12-20A4	
	113. Reservas voluntarias a 281. Amort. ac. inm. material ( 3 años x (30.000 / 5) - 30.000 x (45.000 / 150.000) )	9.000
3.000	d+1 _____ 31-12-20A4	
	681. Dotac. amort. im. mat. a 281. Amort. ac. inm. material ( 30.000 / 5 - 10% de 30.000 )	3.000
3.600	d+2 _____ 31-12-20A4	
	4740. Act. dif. temp. deduc.(1) a 113. Reservas voluntarias ( 30% de 9.000 ) 6301. Impuesto diferido ( 30% de 3.000 )	2.700
	- <i>Impuesto sobre beneficios diferido por amortiz. repar. no deduc..</i>	
117.000	e _____ 31-12-20A4	
	6959. Dot. prov. otr. oper. c. a 4999. Prov. otras operac. comer. ( 5% de 2.340.000 )	117.000
	- <i>Dotación de provisión por contratos comerciales garantizados.</i>	
680	f _____ 31-12-20A4	
	113. Reservas voluntarias a 173. Prov. inmovilizado l/pl.	680
300	f+1 _____ 31-12-20A4	
	662. Intereses de deudas a 173. Prov. inmovilizado l/pl. ( 2.100 - 1.800 )	300
	- <i>Devengo de más intereses en 20A4.</i>	
29.000	g _____ 31-12-20A4	
	430. Clientes a 400. Proveedores	29.000
	- <i>Corrección por no respetar el principio de no compensación.</i>	

(1) En 20A5 será la última amortización de 6.000 euros para llegar a los 30.000 euros de las reparaciones y el saldo deudor de 4740 aumentará en 900 euros (30% de 3.000) por el gasto no deducible. Al realizar la reparación se activará en inmovilizado material y los 4.500 euros de 4740 revertirán (30% de 15.000) con cargo a 6301 (ver registro de las grandes reparación en epígrafe 3.4.)

D e b e	D i a r i o (asientos de auditor) continuación	H a b e r
3.364	h 31-12-20A4 650. Pérd. créd. comerc. inc. a 430. Clientes ( 2.900 + 16% de IVA ) - <i>Insolvencia en firme del cliente sin proceder devolución de IVA.</i>	3.364
12.000	i 31-12-20A4 6932. Pérd. deter. mat. prim. a 391. Deterioro valor mater. prim. ( 280.000 - (270.000 - 2.000) ) - <i>Deterioro de valor de mercado.</i>	12.000
3.600	j 31-12-20A4 33. Productos en curso a 710. Variación exist. prod. curso - <i>Error de valoración de existencias finales de productos en curso</i>	3.600
1.050	k 31-12-20A4 628. Suministros a 4109. Acreed. fras. pend. recibir ( 2.100 / 2 ) - <i>Devengo del suministro de luz en 20A4.</i>	1.050
1.100	l 31-12-20A4 668. Difer. negativas cambio a 573. Bancos, c/c moneda extranj. ( 36.500 - 35.400 ) - <i>Valoración de la moneda extranjera al cambio de final de año.</i>	1.100

## Ejercicios

- 1º) La auditoria externa de una sociedad anónima presenta los siguientes ajustes de las cuentas anuales de 20A5:
- Los gastos de ampliación de capital que ascendieron a 4.800 euros se registraron en la cuenta de gastos 623. Servicios profesionales independientes.
  - De la comprobación del capital pendiente de desembolso se observa que hay un 25% del millón de euros de ampliación de capital social que aparece como no exigidos, cuando se ha exigido su pago en 20A5.
  - Un elemento de transporte adquirido por 50.000 euros se estaba amortizando en 6 años, cuando por error de la estimación de su vida útil se debía amortizar en 4 años. A 31-12-20A5, segundo año, la empresa corrige el error, pero no se ha efectuado la corrección de ejercicios anteriores.

- Unas instalaciones técnicas adquiridas por 120.000 euros que se venían amortizando con una vida útil estimada de 10 años, en este cuarto año de 20A5 la auditoría considera un cambio de vida útil a 6 años por obsolescencia.
- En el inventario del inmovilizado material se observa la falta de una máquina adquirida por 11.000 euros y amortizada al 31-12-20A5 en 6.500 euros, sin que se encuentren explicaciones al hecho.
- De la comprobación de la estimación del coste de los productos terminados se observa un menor coste de 1.100 euros en las existencias finales.
- Tiene pendiente de pago el impuesto de plusvalía de un terreno propiedad de la empresa, sin que todavía haya notificado el Ayuntamiento el importe de la deuda. La notificación se producirá en 20A6 y se estiman 20.000 euros, sin que se haya registrado.
- De la conciliación bancaria de una cuenta de crédito se observa que en 20A5 se han cargado 1.650 euros de

intereses de deudas, cuando en realidad se corresponde con un abono de intereses a s/f de 150 euros y un cargo de intereses por crédito dispuesto de 1.800 euros (la retención del 18% por rentas de capital está correctamente cargada en la cuenta H.P. deudora pagos a cta.).

- i) De la comprobación de saldos de clientes se detecta un cliente que debe 14.000 euros más IVA que el auditor considera de dudoso cobro, sin que se pueda recuperar el IVA devengado.
- j) El auditor observa que la cotización de unas acciones adquiridas por la empresa para negociar han bajado de forma significativa en los últimos días de marzo de 20A6.

*Nota: El IVA se estima en el 16%.*

Se pide:

- Asientos correspondientes.

- 2º) La auditoría externa de una sociedad anónima presenta los siguientes ajustes de las cuentas anuales de 20A6:

- a) En octubre se distribuyeron dividendos a cuenta de beneficios por 90.000 euros, menos el 18% de retención, sin que el inmovilizado inmaterial pendiente de amortizar de Gastos de I+D esté cubierto con reservas de libre disposición.
- b) Un mobiliario adquirido por 100.000 euros se estaba amortizando en 10 años, cuando por error de la estimación de su vida útil se debía amortizar en 8 años. A 31-12-20A6, quinto año, el auditor, que ha descubierto el error, lo corrige, tanto de la dotación de 20A6 como el acumulado.
- c) En el inmovilizado intangible de aplicaciones informáticas aparece los gastos de mantenimiento de la web de la empresa por 2.300 euros.
- d) Existe un inmovilizado material adquirido por 30.000 euros unido a una concesión administrativa que se está amortizando en base a su vida útil de 5 años, cuando debería amortizarse

en 3 años que es el período de vida de la concesión. 20A6 será el 2º año de amortización.

- e) En la comprobación de las existencias se observa en la cuenta de repuestos que aparecen recambios de maquinaria con una vida superior a un año que deberían estar en otro inmovilizado material. El precio de compra fue de 2.100 euros y su vida útil de 3 años, siendo 20A6 su 2º año.
- f) Al final de ejercicio se cambió de criterio contable para valorar las existencias de materias primas del criterio PMP al FIFO. La valoración de las existencias iniciales al método PMP fueron de 31.600 euros y al FIFO hubieran sido de 32.100 euros. La existencias finales valoradas al FIFO ascendieron al 35.310 euros, sin que se haya efectuado corrección de valoración de las iniciales.
- g) El 15-1-20A7 uno de los clientes que debía 23.200 euros (neto más IVA) presenta concurso de acreedores en el juzgado, no estaba registrado el deterioro del activo.
- h) En febrero se recibe notificación judicial de la sentencia de despido de un trabajador que asciende a 10.500 euros. Se había provisionado por 10.800 euros a 31-12-20A6.
- i) Confirmando los saldos con clientes se observa que no cuadra, porque hay un abono de 5.000 euros, que se corresponde con el importe neto de un anticipo, que por error se registró en clientes cuando debería estar en anticipos de clientes.
- j) En el arqueo del saldo de caja a 31-12-20A6 se observa que existe un vale de 1.200 euros de uno de los gerentes de la sociedad que se valora como efectivo cuando debería registrarse en cuentas corrientes con socios y administradores.

*Nota: El IVA se estima en el 16%.*

Se pide:

- Asientos correspondientes.

- 3º) La auditoría externa de una sociedad anónima presenta los siguientes ajustes de las cuentas anuales de 20A8:
- a) Un inmovilizado material adquirido por 70.000 euros y amortizado a 31-12-20A8 en un 40% se ha puesto a la venta, su valor de mercado se estima en 100.000 euros.
  - b) En la comprobación de la maquinaria se observa que una de ellas no se corresponde con la que figura en inventario, porque se ha intercambiado con otra que era propiedad de otra empresa de semejantes características. El precio de adquisición de la máquina permutada fue de 80.000 euros y está amortizada al 31-12-20A8, fecha de la permuta, en un 30%.
  - c) Por error un mobiliario se ha amortizado en 20A8 por 1.600 euros, debiendo ser por 1.400 euros.
  - d) Un elemento de transporte adquirido por 70.000 euros se estaba amortizando en 5 años, cuando por error de la estimación de su vida útil se debía amortizar en 8 años. A 31-12-20A8, cuarto año, la empresa corrige el error, pero no se ha efectuado la corrección de ejercicios anteriores.
  - e) En 20A9 tendrá que hacer frente a una deuda por deterioro medioambiental cuyo valor actual a 31-12-20A8 se estima en 55.000 euros, sin que la provisión sea deducible en el impuesto de sociedades habrá que esperar para serlo a cuando se realice el gasto.
  - f) La empresa ha sufrido un incendio en una de sus naves industriales en 20A8, con unos daños en una nave contigua propiedad de otra empresa, valorados en 90.000 euros. Estaba cubierto con una compañía de seguros, quien se ha comprometido a desembolsar 60.000 euros. Las dos operaciones se esperan realizar en un plazo inferior a un año. La sociedad ha realizado una provisión por el neto no cubierto por el seguro.
  - g) Por amortización acelerada admitida fiscalmente se detectan diferencias temporarias negativas de 12.000 euros que revertirán en períodos posteriores cuando las dotaciones contables por amortización se vayan produciendo.
  - h) En la comprobación de la cartera de clientes pendiente de cobro se detecta un saldo de 2.900 euros (neto más IVA) que, después de investigar su solvencia, se considera insolvente firme, aunque oficialmente no haya declaración de quiebra.
  - i) Unas existencias de materias primas valoradas por 38.000 euros su valor de mercado se estima en 36.000 euros con unos costes de venta de 800 euros, sin que se haya efectuado deterioro del activo.
  - j) Un proveedor en moneda extranjera tiene una valoración de 21.200 euros al cambio de final de 20A8 y en libros aparece por 20.000 euros al no haberse efectuado el ajuste.
  - k) En 20A8 se cobró a un cliente de dudoso cobro 4.000 euros del que se había recuperado de Hacienda el IVA devengado. La empresa no ha registrado la devolución del IVA a Hacienda.
  - l) El porcentaje medio de los últimos años de gastos que asume la empresa por las reparaciones sujetas a garantía es del 6% sobre las ventas garantizadas. Las ventas con garantía de reparación en 20A8 suben a 1.180.000 euros, sin que nunca se haya efectuado provisión.
  - m) El saldo de unas acciones adquiridas para negociar es de 23.400 euros, cuando al cambio de la cotización de final de 20A8 sería de 22.300 euros, sin que se haya corregido el cambio.

*Notas: El IVA se estima en el 16% y el Impuesto de sociedades en el 30%.*

Se pide:

- Asientos correspondientes.