

Identificación, valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material

Col·legi de Censors Jurats
de Comptes de Catalunya = EL CØL·L3G1

N.º. 88.
Noviembre 2023

© Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya (CCJCC). 2023

El presente material pertenece al CCJCC, se atribuyen a éste todos los derechos de explotación y otros conexos sobre el mismo en cualquier forma, modalidad o soporte. El material debe utilizarse únicamente con fines de estudio, investigación o docencia, sin que pueda utilizarse por terceros para fines comerciales o similares. Por tanto, se prohíbe su copia, distribución, reproducción, total o parcial de este material por cualquier medio sin la autorización expresa y por escrito del CCJCC.

Índice

Introducción

Proceso de valoración de riesgos

Resumen de aspectos normativos

Ejemplos

1. Fondo de comercio
2. Capitalización de gastos por reparación y conservación
3. Amortización del inmovilizado material
4. Arrendamientos
5. Inversiones en empresas del grupo y asociadas
6. Existencias
7. Provisiones
8. Deudas con entidades de crédito
9. Créditos fiscales por bases imponibles negativas
10. Importe neto de la cifra de negocios
11. Transacciones con empresas del grupo

Introducción

La correcta identificación y valoración de los riesgos de incorrección material es, sin lugar a duda, imprescindible para una correcta realización de los trabajos de auditoría. Identificar, valorar y dejar correctamente documentadas dichas valoraciones es el primer paso, necesario para poder diseñar e implementar las respuestas adecuadas y poder acabar emitiendo un informe de auditoría adecuado a las circunstancias.

En la práctica totalidad de las auditorías realizadas en el 2023, por no decir en todas, este proceso se ha llevado a cabo bajo la NIA-ES 315 (Revisada) *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, cuya entrada en vigor fue para todas las auditorías de cuentas anuales, estados financieros o documentos contables de los ejercicios que se iniciaron el 1 de enero de 2022 y para todos los trabajos de auditoría de cuentas contratados a partir del 1 de enero de 2023.

Si bien la revisión de la NIA-ES 315 no supuso, en esencia, un cambio en cuanto al modelo de identificación y valoración de riesgos, si se introdujeron mejoras y aclaraciones para, entre otros, promover su coherencia en la aplicación, buscar una graduación, reducir la complejidad de la norma y promover una valoración de riesgos más sólida que ayudase a que las respuestas estuvieran focalizadas a los riesgos identificados.

Después de casi un año de aplicación de la norma revisada y coincidiendo con las fechas en las que los auditores empiezan o ya están planificando las auditorías de las cuentas anuales del 2023, el Comité técnico ha considerado que era un buen momento para publicar un cuaderno técnico con ejemplos sobre identificación y valoración de riesgos junto con una breve descripción de las pruebas que se realizarían para darles respuesta, que sirviera a los auditores como herramienta de reflexión y, en su caso, de mejora de su proceso de valoración de riesgos.

No es objeto de este cuaderno resumir la NIA-ES 315 (Revisada) pero si nos ha parecido oportuno incluir el esquema que en su momento la IFAC incluyó en su publicación de diciembre del 2019 titulada *Introducción a la NIA 315 (Revisada 2019) Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*, traducida posteriormente por el ICJCE al castellano, en el que se resume de forma muy clara los pasos a seguir en el proceso de valoración de riesgos. Además del esquema hemos incluido un apartado de aspectos teóricos básicos que nos permitiera contextualizar los ejemplos pero que, en ningún caso, debe entenderse como un resumen de la NIA-ES 315 (Revisada).

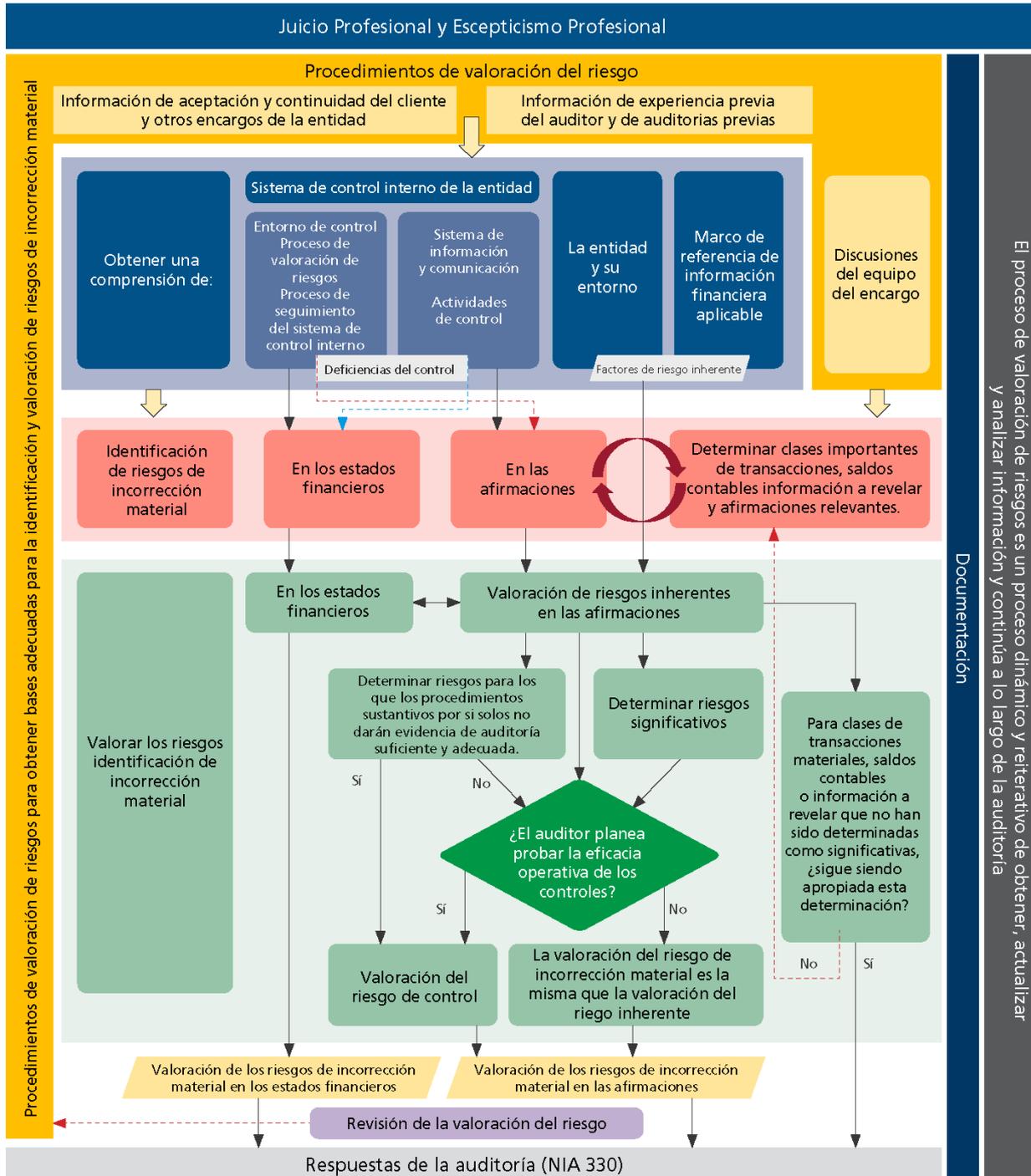
En relación con los ejemplos, destacar, en primer lugar, que la propia NIA-ES315 (Revisada) no solo no incluye una forma de documentar la valoración de los riesgos, sino que incluso señala que puede haber más de una, entendemos nosotros que condicionada especialmente por aspectos metodológicos específicos y las herramientas que utilice el auditor, pero también por las características y circunstancias del cliente. Por tanto, la estructura y contenido de los ejemplos incluidos en la publicación en absoluto debe considerarse como un modelo normativo y, en caso de que algunos auditores consideren su utilización en las metodologías propias, deberían realizarse las oportunas adaptaciones.

Otro aspecto a mencionar es el hecho de que una parte importante de los riesgos de incorrección material que se han planteado en los ejemplos han sido clasificados como riesgos significativos, aspecto que se debatió en el seno del Comité durante la preparación de la publicación, conviniendo que cuando se plantea un riesgo a modo de ejemplo para una publicación, de forma aislada y fuera del contexto de los estados financieros en su conjunto, la tendencia es a proponer riesgos significativos, dado que son los que requieren mayor nivel juicio a aplicar y nivel de documentación, por lo que se considera que pueden ser más útiles. No obstante, el Comité entiende también que debe advertir que un auditor puede concluir de forma distinta sobre la valoración de un riesgo en función de las circunstancias específicas de la entidad auditada y, por lo tanto, de ninguna manera la valoración que se ha realizado en los riesgos planteados en cada uno de los ejemplos debe considerarse como la única valoración posible.

Explicado el contexto en el que nace la publicación y, una vez hechas las oportunas advertencias para evitar errores de interpretación, solo nos cabe decir que esperamos que esta publicación os sea de utilidad.

Proceso de valoración de riesgos

En el siguiente esquema, incluido en su momento por la IFAC en su publicación de diciembre del 2019 titulada *Introducción a la NIA 315 (Revisada 2019) Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material*¹ y traducida posteriormente por el ICJCE al castellano, se resume de forma muy clara los pasos a seguir en el proceso de valoración de riesgos.



¹ <https://www.iaasb.org/publications/norma-internacional-de-auditoria-315-revisada-2019-y-modificaciones-de-concordancia-y-en>

Resumen de aspectos normativos

Tal como hemos indicado en la introducción, no es objeto de este cuaderno resumir la NIA-ES 315 (Revisada) pero sí que hemos considerado necesario detallar algunos de los aspectos de la norma con el fin de contextualizar los ejemplos incluidos.

El primer aspecto que desarrollamos corresponde a las definiciones de afirmaciones, afirmaciones relevantes y tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como la de riesgos a nivel de los estados financieros.

Afirmaciones =

Las afirmaciones son manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

En este sentido, en el material de aplicación de la NIA-ES 315 (Revisada) se describen estos ejemplos de categorías de afirmaciones, permitiendo expresarlas de otra forma, siempre que se cubran todos los aspectos que se describen a continuación, o combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones con las correspondientes a saldos contables:

a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría (“afirmaciones de la cuenta de pérdidas y ganancias”):

- | | |
|-------|---|
| (i) | Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad. |
| (ii) | Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros. |
| (iii) | Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita. |
| (iv) | Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto. |
| (v) | Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas. |
| (vi) | Presentación: las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. |

b) **Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo (“afirmaciones de balance”):**

- | | |
|-------|--|
| (i) | Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen. |
| (ii) | Derechos y obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad. |
| (iii) | Integridad: se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros. |
| (iv) | Exactitud, valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita. |
| (v) | Clasificación: los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas. |
| (vi) | Presentación: los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. |

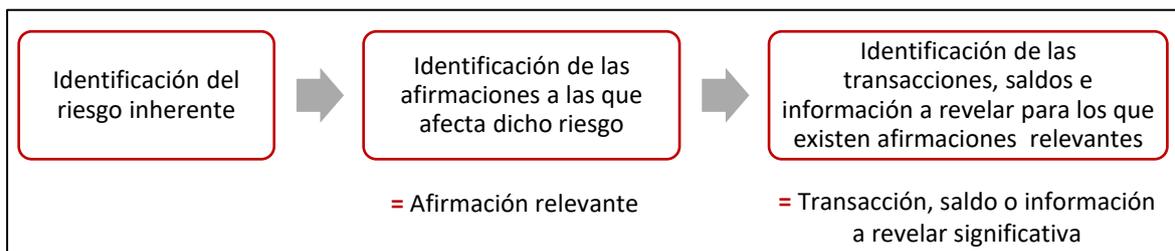
Afirmaciones relevantes =

Las afirmaciones relevantes son aquellas afirmaciones sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información que tienen un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente).

Tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos =

Son tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar para los que existen una o varias afirmaciones relevantes.

Resumido en un esquema sería como sigue:



Cabe destacar que todas las transacciones, saldos contables o información a revelar significativos son materiales, pero pueden existir transacciones, saldos contables o información a revelar materiales que no sean significativos. Recordar a este respecto que, tal como establece el apartado 18 de la NIA-ES 330 *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material (independientemente de que además se haya clasificado o no de significativo).

Riesgos a nivel de los estados financieros =

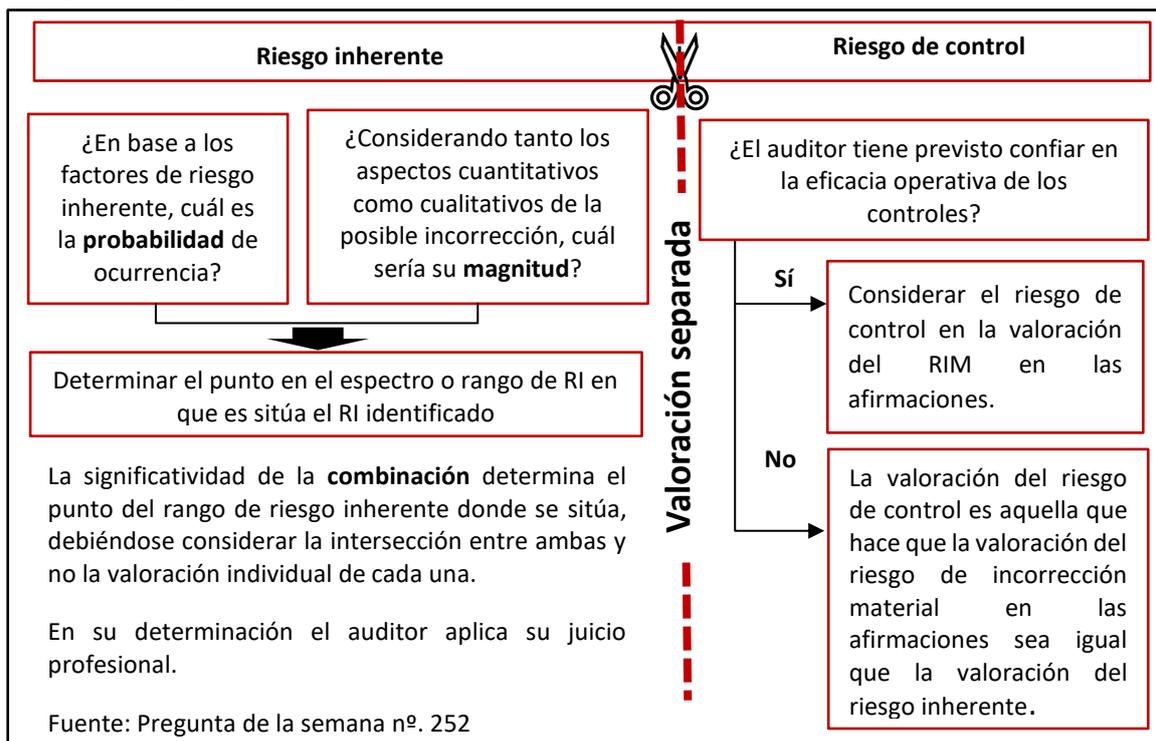
Los riesgos de incorrección material a nivel de los estados financieros se refieren a riesgos que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y que potencialmente afectan a muchas afirmaciones (p.ej. riesgo de que la dirección eluda los controles). Los riesgos de esta naturaleza representan circunstancias que pueden aumentar de manera generalizada los riesgos de incorrección material a nivel de afirmación.

Entrando ya en el proceso de identificación y valoración de riesgos, tal como ilustra el esquema del apartado anterior, el auditor identifica y valora los riesgos con la información que ha obtenido del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad así como de la información obtenida en los procedimientos de aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente y del encargo de auditoría y de la información de encargos previos realizados, sean o no de auditoría.

En este proceso de identificación y valoración el auditor debe, así lo establecen la NIA-ES 315 (Revisada) y la NIA-ES 240 *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, **determinar si el riesgo de incorrección material identificado es debido a fraude o a error**, para ejecutar, en caso de que se estime debido a fraude, como mínimo los requerimientos establecidos en la NIA-ES 240. Hay que recordar que la NIA-ES 240 presume que existe riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos y que considera que en toda auditoría existe riesgo de fraude relacionado con la elusión de los controles por parte de la dirección.

Siguiendo con el esquema del apartado anterior, el auditor también debe **determinar si el riesgo identificado existe a nivel de los estados financieros o a nivel de las afirmaciones** sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar para instrumentar las respuestas adecuadas de acuerdo con la NIA-ES 330.

En relación con la identificación y valoración del riesgo de incorrección material a nivel de las afirmaciones, resumimos en el siguiente esquema los requerimientos que establece la NIA-ES 315 (Revisada):



Como se indica en el esquema anterior, si el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles, deberá evaluar el riesgo de control y si no se tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles, la evaluación del riesgo de incorrección material será la misma que la evaluación de riesgo inherente.

En relación al riesgo inherente, el auditor valora la probabilidad de que ocurra y la magnitud de la incorrección, debiendo considerar el modo y el grado en que:

- los **factores de riesgo** inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección; y
- los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

En relación con los factores de riesgo inherente, la NIA-ES 315 (Revisada) los define como “características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación, antes de considerar los controles”, indicando que pueden ser cualitativos o cuantitativos y que “incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente”. En el anexo 2 de la NIA-ES 315 (Revisada) se explica con más detalle estos factores y cuestiones que el auditor puede considerar para su conocimiento y aplicación en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Adicionalmente en el apartado A8 del material de aplicación de dicha NIA se señala que otros factores de riesgo inherente pueden incluir:

- la significatividad cuantitativa o cualitativa del tipo de transacción, del saldo contable o de la información a revelar;
- el volumen o la falta de uniformidad en la composición de los elementos que deben ser procesados a través del tipo de transacción o saldo contable, o reflejado en la información a revelar.

La probabilidad de que ocurra o exista una incorrección se evalúa considerando los factores de riesgo inherente y al considerar la magnitud de la potencial incorrección se tienen en cuenta tanto los aspectos cualitativos como cuantitativos.

“El auditor utiliza la significatividad de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección material y la magnitud de la posible incorrección para determinar en qué punto del espectro del riesgo inherente (es decir, el rango) valora que se sitúa el riesgo inherente”. Aclara la norma que lo que determina si el riesgo inherente valorado se sitúa en un punto alto o bajo del espectro de riesgo inherente es más bien el punto de intersección de la magnitud y la probabilidad. En dicha valoración el auditor debe aplicar su juicio profesional.

Como parte de la valoración del riesgo inherente, la NIA-ES 315 (Revisada) obliga al auditor a determinar si alguno de los riesgos de incorrección material son un **riesgo significativo** y si para **alguno de los riesgos valorados los procedimientos sustantivos por si solos no podrán proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada**.

Debe entenderse por riesgo significativo “un riesgo identificado de incorrección material:

- para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y a la magnitud de la incorrección potencial si existe; o
-
- que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA.” En concreto, los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude (NIA-ES 240) y los asociados a transacciones significativas con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios (NIA-ES 550 *Partes Vinculadas*).

En el caso de que un riesgo haya sido calificado como significativo, la normativa obliga a la realización de los siguientes procedimientos:

▪ Identificar los controles que responden a estos riesgos y validar su diseño e implementación.	NIA-ES 315R Apdos. 26(a)(i) y 26(d)
▪ Si se prevé confiar en controles, la eficacia operativa de los controles que responden a estos riesgos debe comprobarse respecto del periodo actual.	NIA-ES 330 Apdo. 15
▪ La respuesta al riesgo debe incluir procedimientos sustantivos y cuando dicha respuesta solo consista en procedimientos sustantivos (por lo tanto, no se prevea confiar en controles), éstos deberán incluir pruebas de detalle.	NIA-ES 330 Apdo. 21
▪ Deben comunicarse estos riesgos a los responsables del gobierno de la entidad.	NIA-ES 260R ¹ Apdo. 15
▪ En el proceso de identificación de las cuestiones clave/aspectos más relevantes de la auditoría deben tenerse en cuenta estos riesgos al determinar las cuestiones que han requerido atención significativa al realizar la auditoría.	NIA-ES 701 ² Apdo. 9

¹ NIA-ES 260 (Revisada) *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

² NIA-ES 701 *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

Otros procedimientos más generales, que también tienen un impacto en este tipo de riesgos, son:

- el hecho de que el socio del encargo debe realizar una revisión oportuna y en las etapas adecuadas de la documentación de auditoría (apdo. 17 de la NIA-ES 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*),
- que cuanto mayor sea la valoración del riesgo, debe obtenerse evidencia más convincente (apdo. 7(b) de la NIA-ES 330) y
- en las auditorías de grupos, la mayor involucración del equipo del encargo del grupo si el riesgo significativo procede de un componente, así como obligaciones de comunicación específicas con el auditor del componente si el riesgo es relevante para su trabajo (apdos. 30, 31 y 40 NIA-ES 600 *Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*).

Como se ha indicado anteriormente, en relación con el **riesgo de control**, el auditor debe valorar si tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles. En caso contrario “su valoración del riesgo de control deberá ser tal que la valoración del riesgo de incorrección material sea la misma que la valoración del riesgo inherente”. Comprobar la eficacia operativa de los controles parte de la expectativa inicial de que los controles funcionan eficazmente, es decir en el correcto diseño e implementación de estos. Comprobada la eficacia operativa, el auditor podrá confirmar esta expectativa inicial y, en caso de que no funcionen eficazmente según lo previsto inicialmente por el auditor, este deberá revisar la valoración del riesgo de control, así como las respuestas diseñadas para responder al riesgo, en relación con la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría.

Cerramos este apartado de aspectos normativos recordando, por un lado, que el auditor debe evaluar si la evidencia obtenida en los procedimientos de valoración del riesgo le proporcionan una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material – considerando toda la evidencia obtenida, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección– y, en caso contrario, debe aplicar procedimientos adicionales para conseguir esta base adecuada; y, por otro, que si el auditor durante la realización del trabajo obtiene nueva evidencia contradictoria con la que le sirvió de base inicialmente para la identificación y valoración riesgos, deberá revisar dicha identificación y valoración.

Ejemplos

En la elección de los ejemplos que se adjuntan a continuación, se ha intentado que estos trataran de riesgos asociados a distintos tipos de situaciones, algunos más comunes y otros quizás lo sean menos, que nos podemos encontrar en las diferentes auditorías así como recoger el mayor número de áreas posibles de los estados financieros. El planteamiento sigue un contenido homogéneo en el que, después de una explicación de la situación concreta en el apartado de antecedentes que permita contextualizar el riesgo, en los apartados propios de la identificación y valoración del riesgo se incluye:

- un resumen del riesgo,
- la determinación de si su origen es el error o el fraude,
- si el riesgo impacta a nivel de afirmación concreta -detallando en este caso a que afirmaciones afecta, es decir las afirmaciones relevantes- o a nivel de estados financieros en general,
- cuando el impacto es a nivel de afirmaciones, identificación de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos,
- identificación de cuáles son los factores de riesgo inherente y una valoración de este,
- valoración del riesgo de control, si está previsto probar la eficacia operativa de los controles,
- valoración final del riesgo de incorrección material, así como
- si se considera o no un riesgo significativo.

A efectos de valoración, se ha optado por utilizar las categorías de riesgo alto, bajo o moderado. La NIA-ES 315 (Revisada) no prescribe nada concreto en cuanto a categorías y, por tanto, en ningún caso el planteamiento utilizado debe considerarse como obligatorio y cualquier sistema adoptado, acorde con la metodología y herramienta utilizada por cada firma, será válido si conduce a dar una respuesta adecuada al riesgo identificado.

En relación con el riesgo de control, de acuerdo con lo que hemos mencionado en el apartado anterior si en la respuesta al riesgo no se prevé comprobar la eficacia operativa de los controles, la valoración del riesgo de incorrección material coincide con la valoración del riesgo inherente.

Señalar que en una gran parte de los ejemplos el riesgo ha sido clasificado como significativo, aspecto que tal como se indica en la introducción se debe a que cuando se plantea un riesgo a modo de ejemplo, de forma aislada y fuera del contexto de los estados financieros en su conjunto, la tendencia es a proponer riesgos significativos. Advertir, en este sentido, que un mismo riesgo puede tener distinta valoración en función de las circunstancias y de la entidad auditada.

Aunque el diseño de respuestas adecuadas depende de las características del cliente y muy especialmente de como este tenga organizado su sistema de control interno, se ha estimado oportuno finalizar los ejemplos incluyendo posibles pruebas que podrían dar respuesta a los riesgos identificados.

Por último, se recuerda que, como parte de los procedimientos de valoración de riesgo, la NIA-ES 315 (Revisada) obliga a identificar los controles relevantes que responden a los riesgos significativos validando su diseño e implementación, independientemente de si se realizan o no pruebas de controles como respuesta al riesgo.

1. Fondo de comercio

1.1 Antecedentes

En el ejercicio 20XX-3 la Sociedad XYZ adquirió el 100% de las participaciones sociales de la Sociedad ABC por un importe de 7.000 miles de euros, adquiriendo por tanto el control de esta. A modo de resumen se adjuntan los importes involucrados en dicha combinación de negocios:

	Miles de euros 20XX-3
Coste de la combinación de negocios	7.000
Activos identificables adquiridos y pasivos asumidos a valor razonable:	
- Inmovilizado intangible – Marcas	750
- Inmovilizado intangible – Propiedad intelectual	750
- Inmovilizado material	1.000
- Contingencias	(500)
- Activo por impuestos diferidos	125
- Pasivo por impuestos diferidos	(625)
- Resto activos y pasivos netos adquiridos	3.500
Total	5.000
Fondo de comercio de la combinación de negocios	2.000

El fondo de comercio se asignó, desde la fecha de adquisición, a la unidad generadora de efectivo MMM de la Sociedad ABC y en el ejercicio 20XX-2, se registró en las cuentas anuales de la Sociedad XYZ tras la fusión por absorción de las sociedades XYZ (absorbente) y ABC (absorbida).

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valora por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas. La amortización se realiza linealmente, en base a la vida útil estimada de diez años, y anualmente la dirección de la Sociedad XYZ analiza si existen indicios de deterioro de valor de la unidad generadora de efectivo MMM y, en caso de que los haya, se comprueba su eventual deterioro de valor.

Tal como se indica en la nota XX de la memoria, el importe del fondo de comercio de la Sociedad XYZ a 31/12/20XX asciende a 1.200 miles de euros.

1.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Valor neto contable del fondo de comercio

Tal como se indica en la nota XX de la memoria, la Sociedad XYZ mantiene en su balance un fondo de comercio por un importe de 1.200 miles de euros, el cual se registró inicialmente fruto del registro contable de la fusión por absorción efectuada en el ejercicio 20XX-2.

Anualmente, la dirección de la Sociedad XYZ analiza si existen indicios de deterioro de valor de la unidad generadora de efectivo MMM a la que se asignó el fondo de comercio y, en caso de que los haya, se comprueba su eventual deterioro de valor.

Existe un riesgo de que tanto los juicios utilizados en dicha prueba, como los flujos de efectivo presupuestados, las tasas de descuento y de crecimiento no sean adecuados y el fondo de comercio esté sobrevalorado. Adicionalmente, existe un riesgo de que no se desglose la información requerida por el marco de información financiera de aplicación en la memoria de las cuentas anuales.

Origen	Error		
Impacto	A nivel de afirmaciones		
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar	
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Exactitud, valoración e imputación ▪ Presentación 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inmovilizado intangible. Fondo de comercio 	
Valoración	RI Riesgo inherente	Alto	Factores de RI: Complejidad, subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad de incorrección debida a sesgo. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Probabilidad: Alta ▪ Magnitud: Alta
	RC Riesgo de control	Medio	Si bien existen controles que aseguran la revisión y aprobación por los órganos de dirección adecuados acerca de la prueba de deterioro del fondo de comercio, las principales estimaciones efectuadas se realizan internamente sin evidencias externas de mercado.
	RIM	Alto	Teniendo en cuenta el elevado grado de complejidad, subjetividad e incertidumbre, unido a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección y que el importe del fondo de comercio es muy elevado en relación con nuestro nivel de materialidad, consideramos que existe un riesgo de incorrección material significativo en las afirmaciones de exactitud, valoración e imputación y presentación, en relación con el fondo de comercio.
	¿RIM significativo?	Sí	

1.3 Respuestas al riesgo

Exactitud, valoración e imputación

Pruebas de controles

- Probar el diseño, implementación y eficacia operativa de los controles clave en relación con las revisiones del deterioro del fondo de comercio.

Pruebas sustantivas de detalle

- Cuestionarse si la unidad generadora de efectivo (UGE) está correctamente identificada por la dirección, en base a nuestro conocimiento del negocio y la definición establecida en la normativa.
- Evaluar la idoneidad del cálculo del valor en uso de cada UGE y el margen asociado a esta, realizando recálculos para comprobar la exactitud de los importes.
- Comparar los datos de entrada del presupuesto y las hipótesis de crecimiento con tendencias históricas, para valorar la fiabilidad de las previsiones de la dirección, además de comparar los supuestos previstos con un análisis de mercado externo.
- Con la asistencia de especialistas internos/externos, evaluar la tasa de descuento aplicada a los flujos de efectivo futuros es adecuada y compararla con otras compañías del sector.
- Efectuar un análisis de sensibilidad.

Presentación

Pruebas sustantivas de detalle

- Revisar que los desgloses de las cuentas anuales preparados por la dirección cumplen los requerimientos impuestos por el marco de información financiera de aplicación.

2. Capitalización de gastos por reparación y conservación

2.1 Antecedentes

Como consecuencia de la caída de los beneficios durante los últimos ejercicios, hemos observado que, a instancias de la dirección de la Sociedad XYZ, se han venido activando determinados gastos especialmente los de reparación de instalaciones que podrían suponer incorrecciones materiales con la consiguiente sobrevaloración del inmovilizado y, por lo tanto, del resultado del ejercicio.

2.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Capitalización de gastos por reparación y conservación

Como consecuencia de la caída de los beneficios durante los últimos ejercicios, hemos observado que, a instancias de la dirección de la Sociedad XYZ, se han venido activando determinados gastos especialmente los de reparación de instalaciones que podrían suponer incorrecciones materiales con la consiguiente sobrevaloración del inmovilizado y, por lo tanto, del resultado del ejercicio.

Origen	Fraude		
Impacto	A nivel de afirmaciones		
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar	
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existencia ▪ Exactitud, valoración e imputación 	Inmovilizado material	
Valoración	RI Riesgo inherente	Alto	Factores de RI: Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección. <ul style="list-style-type: none"> ▪ Probabilidad: Alta ▪ Magnitud: Alta
	RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.
	RIM	Alto	Existe un riesgo de incorrección material debido, principalmente, a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección que puede conllevar fraude, por lo que consideramos un riesgo significativo.
¿RIM significativo?	Sí		

2.3 Respuestas al riesgo y a las afirmaciones afectadas

Pruebas sustantivas de detalle:

- Analizar los criterios de activación utilizados en las altas del ejercicio, evaluando mediante, entre otros procedimientos, la indagación con la dirección y/o con las personas adecuadas de la Sociedad si suponen un aumento de la vida útil o una mejora de la productividad.
- Verificar una muestra de las altas del inmovilizado mediante la revisión del soporte documental que las justifican.

3. Amortización del inmovilizado material

3.1 Antecedentes

Tal y como se indica en la nota XX de la memoria, la Sociedad XYZ tiene registrado en el balance inmovilizado material por valor de 4.500 miles de euros. A efectos del cálculo de su amortización, la Sociedad utiliza una hoja de cálculo para estimar la dotación por amortización anual de todo su inmovilizado.

De nuestra experiencia en la auditoría de ejercicios anteriores, no hay confianza en los controles internos relacionados con la dotación por amortización, siendo posible la modificación de los porcentajes de vida útil sin justificación previa ni controles que permitan trazar los cambios, si bien nuestra experiencia en auditorías previas no se han detectado incorrecciones en este sentido.

3.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Dotación amortización del inmovilizado material

Tal y como se indica en la nota XX de la memoria, la Sociedad XYZ tiene registrado en el balance inmovilizado material por valor de 4.500 miles de euros. A efectos del cálculo de su amortización, la Sociedad utiliza una hoja de cálculo para estimar la dotación por amortización anual de todo su inmovilizado.

De nuestra experiencia en la auditoría de ejercicios anteriores, no hay confianza en los controles internos relacionados con la dotación por amortización, siendo posible la modificación de los porcentajes de vida útil sin justificación previa ni controles que permitan trazar los cambios, si bien nuestra experiencia en auditorías previas no se han detectado incorrecciones en este sentido.

Origen	Error	
Impacto	A nivel de afirmaciones	
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar
	<ul style="list-style-type: none"> Exactitud, valoración e imputación 	<ul style="list-style-type: none"> Inmovilizado material Amortización
Valoración	RI Riesgo inherente	Medio
		Factores de RI: Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección.
		<ul style="list-style-type: none"> Probabilidad: Alta Magnitud: Baja
	RC Riesgo de control	-
		No se prueba la eficacia operativa de los controles.

Valoración	RIM	Medio	Existe un riesgo de incorrección material debido, principalmente, a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección. No obstante, dado que el importe de la dotación anual a la amortización de los elementos de inmovilizado material es inferior a nuestro nivel de importancia relativa, consideramos que este riesgo de incorrección material no será significativo.
¿RIM significativo?	No		

3.3 Respuestas al riesgo y a las afirmaciones afectadas

Pruebas sustantivas de detalle:

- Verificar la uniformidad de los porcentajes de amortización para cada elemento del inmovilizado material, comparándolos con los aplicados en el ejercicio precedente.
- Revisar para una muestra de elementos que los cálculos se han realizado correctamente.

4. Arrendamientos

4.1 Antecedentes

En este ejercicio la Sociedad XYZ ha modificado su política de adquisición de determinados elementos del inmovilizado material, contratando los equipos informáticos de oficinas y los vehículos del personal del departamento comercial mediante la firma de contratos de arrendamiento (“renting”) con una entidad financiera.

Como consecuencia este cambio, la dirección de la Sociedad XYZ deberá evaluar los diferentes contratos de arrendamiento firmados para determinar si estos cumplen los requisitos para calificarlos como arrendamientos financieros o bien como operativos. De acuerdo con el marco de información financiera de aplicación su registro contable difiere significativamente.

4.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Incorrecto registro de los contratos de arrendamiento

Como consecuencia de las modificaciones en la política de adquisición de determinados elementos del inmovilizado material, la dirección de la Sociedad XYZ deberá evaluar los diferentes contratos de arrendamiento firmados para determinar si estos cumplen los requisitos para calificarlos como arrendamientos financieros o bien como operativos.

Origen	Error	
Impacto	A nivel de afirmaciones	
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existencia ▪ Derechos y obligaciones ▪ Integridad ▪ Exactitud, valoración e imputación ▪ Clasificación ▪ Presentación 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inmovilizado material ▪ Arrendamientos operativos
Valoración	RI Riesgo inherente	Alto
		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factores de RI: Subjetividad y significatividad cuantitativa. ▪ Probabilidad: Alta ▪ Magnitud: Alta
	RC Riesgo de control	-
		No se prueba la eficacia operativa de los controles.

Valoración	RIM	Alto	Teniendo en cuenta el elevado grado de subjetividad, y que el importe total de los contratos de arrendamiento es muy elevado en relación con nuestro nivel de materialidad, consideramos que existe un riesgo de incorrección material significativo en relación con la adecuada calificación de los mismos como financieros o como operativos.
¿RIM significativo?	Sí		

4.3 Respuestas al riesgo

Respuesta	Afirmación	Existencia	Derechos y obligaciones	Integridad	Exactitud, valoración e imputación	Clasificación	Presentación
PD = pruebas de detalle							
PD	Revisar los contratos de arrendamiento con el objetivo de verificar si cumplen alguno de los requisitos incluidos en el marco de información financiera aplicable para tener la calificación contable de arrendamiento financiero.	✓	✓	✓	✓	✓	✓
PD	Analizar los criterios de calificación de los contratos de arrendamiento utilizados por la dirección de la Sociedad y comprobar el adecuado registro contable y valoración realizado por la Sociedad.	-	✓	✓	✓	✓	✓
PD	Revisar que los desgloses de las cuentas anuales preparados por la Sociedad cumplen los requisitos impuestos por el marco de información financiera de aplicación para los contratos según sean financieros u operativos.	-	-	-	-	-	✓

5. Inversiones en empresas del grupo y asociadas

5.1 Antecedentes

Holding, S.L. es una sociedad con 18 filiales ubicadas en Europa, dos de ellas en países con recientes acontecimientos económicos adversos, que han supuesto un fuerte impacto negativo en los resultados del grupo.

El valor en libros de dichas participaciones, que al cierre del ejercicio no incluye ningún deterioro de valor, asciende a 75 millones de euros, representando el 65% del activo del balance. De todas las filiales, en 8 de ellas su valor en libros es superior a 600 miles de €, siendo su valor total de 66 millones de euros. La Sociedad sigue la norma de registro y valoración de activos financieros valorados a coste del PGC, valorándolas inicialmente a coste, que equivale al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles y, posteriormente por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

De acuerdo con la legislación mercantil, la Sociedad está dispensada de formular cuentas anuales consolidadas por razón de tamaño y tampoco las formula voluntariamente.

A efectos de la auditoría de la Sociedad, la importancia relativa a nivel de estados financieros se ha estimado en 300.000€.

A efectos del control que se realiza sobre estas participadas, señalar que las filiales reportan trimestralmente a la Sociedad y que su departamento financiero analiza la evolución de las cifras. Al cierre del ejercicio se obtienen los estados financieros junto con los informes de auditoría, para las participadas superiores a 300 miles de euros; en base a dicha información y al análisis de las plusvalías tácitas existentes al cierre, el departamento financiero evalúa si hay indicios de deterioro y registra, en su caso, el deterioro de valor de las participaciones, calculando su importe recuperable. El departamento financiero no considera necesario solicitar a terceros una valoración complementaria de las participadas.

Este es nuestro segundo año de auditoría y el año pasado, en base al trabajo realizado, no detectamos ajustes en dicha partida del balance.

5.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Inversiones en empresas del grupo y asociadas

Tal como se indica en la nota XX de las cuentas anuales, la Sociedad posee participaciones en empresas del grupo y asociadas, ubicadas en diferentes países de la Unión Europea. Dichas participaciones representan un 65% del total activo de la Sociedad, lo que, junto con la diferente casuística, en función del país en que se encuentran ubicadas, nos lleva a considerar que existe un riesgo de incorrección material en relación a su valoración y a los desgloses de información que se incluyen en la memoria. Destacar, en este sentido, que dos de las filiales están situadas en países con recientes acontecimientos económicos adversos, que han supuesto un fuerte impacto negativo en los resultados del grupo.

Origen	Error						
Impacto	A nivel de afirmaciones						
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar					
	<ul style="list-style-type: none"> Exactitud, valoración e imputación Presentación 	Inversiones en empresas del grupo y asociadas					
Valoración	RI Riesgo inherente	Medio	<ul style="list-style-type: none"> Factores de RI: Significatividad del saldo y subjetividad. 				
			<table border="1"> <tr> <td>Probabilidad</td> <td>Media</td> </tr> <tr> <td>Magnitud</td> <td>Baja</td> </tr> </table>	Probabilidad	Media	Magnitud	Baja
	Probabilidad	Media					
	Magnitud	Baja					
RC Riesgo de control	-	Si bien el departamento financiero verifica al cierre del ejercicio los estados financieros de las filiales (incluyendo el informe de auditoría en aquellas que han sido auditadas) registrando, en su caso, el deterioro de valor de las participaciones en base al patrimonio neto de la sociedad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes, nuestro enfoque de auditoría se basará en pruebas sustantivas de detalle sin seguir una estrategia de confianza en controles.					
RIM	Medio	Si bien existe riesgo de incorrección material en la valoración, por el número de participaciones y los valores implicados, no estimamos que sea alto.					
¿RIM significativo?	No						

5.3 Respuestas al riesgo

Respuesta	Afirmación	Exactitud, valoración e imputación	Presentación
PD = pruebas de detalle			
Obtener el cuadro de movimientos del ejercicio, cuadrar con contabilidad y verificar con documentación soporte los movimientos superiores a 30.000€.		✓	-
Para todas las participaciones en empresas del grupo y asociadas, actualizar la siguiente información, incluía en los papeles de trabajo del ejercicio anterior, y cotejar con la nota correspondiente de la memoria:		-	✓
<ul style="list-style-type: none"> a) Denominación, domicilio y forma jurídica. b) Actividad que ejercen. c) Fracción del capital y de los derechos de voto que posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos. d) Importe del capital, reservas y otras partidas de patrimonio neto y resultado del último ejercicio, diferenciando entre el resultado de explotación y 			

Respuesta	Exactitud, valoración e imputación	Presentación
PD = pruebas de detalle / Afirmación		
<p>desglosando el de operaciones continuadas y el de interrumpidas.</p> <p>e) Valor según libros de la participación en capital.</p> <p>f) Dividendos recibidos en el ejercicio.</p>		
<p>Para las participaciones con un valor superior a 300 miles de euros:</p> <p>a) Confirmar que los auditores cumplen con los requerimientos de ética en España, en especial con los de independencia, y contrastar su competencia profesional.</p> <p>b) En función de las características de la filial, evaluar la necesidad de contactar con sus auditores para confirmar aspectos relevantes de su trabajo de auditoría, a efectos de la valoración de la participación.</p> <p>c) En aquellos casos en que las normas de registro y valoración difieran de las generalmente aceptadas en España, solicitar a la dirección financiera de la Sociedad los correspondientes ajustes y revisar su razonabilidad.</p>	✓	-
<p>Para las participaciones en las filiales ubicadas en países con recientes acontecimientos económicos adversos:</p> <p>a) Obtener los estados financieros al cierre y si las normas de registro y valoración difieren de las generalmente aceptadas en España, solicitar a la dirección financiera de la Sociedad los correspondientes ajustes y revisar su razonabilidad.</p> <p>b) Evaluar, en función del valor de los fondos propios y del valor de la participación, la necesidad de efectuar algún tipo de revisión de los estados financieros.</p>	✓	-
<p>Verificar que las participaciones están valoradas al menor entre su valor en libros y su importe recuperable, calculado en base al patrimonio neto de la participada y, en su caso, las plusvalías tácitas existentes, de las que se solicitará la documentación soporte justificativa, que será analizada.</p>	✓	-
<p>Si el importe recuperable fuera inferior al valor en libros, se solicitará al departamento financiero una estimación, cuya razonabilidad será revisada, del valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión y se verificará que dicho importe no es inferior al valor en libros.</p>	✓	-

6. Existencias

6.1 Antecedentes

La Sociedad ABC tiene como actividad la comercialización de material sanitario a centros asistenciales públicos y privados. A nivel operativo, vincula los principales encargos de sus clientes con los contratos a sus proveedores, garantizando el margen comercial y minimizando el riesgo de deterioro de sus existencias. Históricamente, los principales proveedores se correspondían con empresas de ámbito europeo, las cuales contaban con certificados de calidad requeridos, teniendo establecidas solidas relaciones comerciales.

Esta operativa se vio modificada a consecuencia de la pandemia, la cual implicó un aumento exponencial de las necesidades de material sanitario. Los principales efectos se tradujeron en:

- Incapacidad de los proveedores habituales de suministrar el material necesario.
- Desvinculación de los contratos previamente firmados.
- Incremento de los precios.
- Necesidad de acudir a proveedores no habituales, con estándares de calidad no contrastados.

Adicionalmente, ante la incerteza de los efectos y duración de la pandemia, la dirección optó por realizar un acopio de materiales que le permitiera tener un *stock* de seguridad diez veces superior a lo que tenía establecido en época prepandémica. En tanto que las instalaciones de la Sociedad no tienen capacidad suficiente, parte de estas existencias se gestionan mediante operadores logísticos externos.

A fecha actual, en líneas generales se ha vuelto a la operativa prepandémica y los contratos formalizados con los principales clientes son especialmente exigentes en relación con los estándares y certificados de calidad en el material suministrado.

El importe de existencias a la fecha de cierre asciende 100 miles de euros y se estima una cifra de importancia relativa a nivel de estados financieros de 120 mil euros.

6.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Incorrecta estimación del deterioro de existencias

Como consecuencia de la acumulación de existencias realizada en el periodo pandémico, a fecha actual la Sociedad ABC mantiene, a valor de coste, una cifra significativa existencias adquiridas en este periodo. La dirección no tiene implantado un sistema que garantice que el valor de coste sea corregido en base a los valores de mercado actuales o a la demanda potencial de materiales con calidad certificada.

Origen	Error						
Impacto	A nivel de afirmaciones						
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar					
	Exactitud, valoración e imputación	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existencias ▪ Aprovisionamientos (deterioro de mercaderías) 					
Valoración	RI Riesgo inherente	Medio	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factores de RI: Significatividad del saldo, subjetividad y cambio en la operativa del negocio durante la pandemia que ha motivado una acumulación de productos. 				
			<table border="1"> <tr> <td>▪ Probabilidad</td> <td>Media</td> </tr> <tr> <td>▪ Magnitud</td> <td>Media</td> </tr> </table>	▪ Probabilidad	Media	▪ Magnitud	Media
	▪ Probabilidad	Media					
	▪ Magnitud	Media					
RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.					
RIM	Medio	En base a los factores de riesgo identificados y la significatividad de la partida de existencias sobre los estados financieros.					
¿RIM significativo?	No						

6.3 Respuestas al riesgo y a las afirmaciones afectadas

Pruebas sustantivas analíticas

- Análisis intermensual de la evolución de márgenes por referencia y comparación con las expectativas de la dirección.

Pruebas sustantivas de detalle

- Obtención de la composición de las existencias por referencias, indicando la ubicación en almacén interno o externo, y su cuadro con los registros contables.
- Obtención de confirmación externa del operador logístico externo en relación con los movimientos de los materiales de la sociedad que custodia y conciliación con los registros de la sociedad.
- Para una muestra de referencias con valor total superior a 10 mil euros y para el resto hasta alcanzar el 10% del valor total de existencias:
 1. Verificación del valor de coste en libros en relación con las compras realizadas
 2. Verificación del valor de coste en relación con:
 - los precios pactados en los contratos de ventas (en el caso de existir) a los efectos de determinar que dicho contrato cubra, como mínimo, el valor de coste, y
 - los precios de realización actuales (en el caso de no existir contrato de ventas).

7. Provisiones

7.1 Antecedentes

La Sociedad tiene registrado en el epígrafe Provisiones a largo plazo de su balance de situación las siguientes obligaciones actuales:

Provisión medioambiental que incorpora una estimación relevante

Como consecuencia de su actividad industrial, la administración autonómica ha incoado procedimientos de inspección acerca del cumplimiento de la normativa medioambiental en materia de contaminación del suelo en plantas industriales en las que la Sociedad ha cesado su actividad. En este sentido, el epígrafe de Provisiones a largo plazo presenta una provisión por riesgos medioambientales, cuyo importe supone varias veces la materialidad de auditoría, dado que la dirección estima probable que dicha obligación origine una salida recursos. La provisión se ha dotado durante el ejercicio actual auditado.

Se ha obtenido la documentación relevante relativa al procedimiento de inspección medioambiental disponible a la fecha actual, incluyendo la correspondencia mantenida con las autoridades, así como un entendimiento del proceso que ha seguido la Sociedad para determinar el importe de la provisión.

Las indagaciones realizadas ante la dirección y el entendimiento de la información obtenida nos permiten alcanzar las siguientes conclusiones sobre las principales hipótesis utilizadas por la dirección en la estimación el importe de la provisión:

- 1) Probabilidad que ocurra el desembolso en función del resultado del procedimiento de inspección y determinación de los costes de dicho desembolso, presentándose un rango amplio de posibles compromisos de desembolso futuro, por lo que la Sociedad ha de efectuar juicios significativos acerca de tales obligaciones de desembolso. Por ello, la Sociedad ha contratado a un experto independiente en cuestiones medioambientales como asesor en relación con el procedimiento de inspección.
- 2) Método seleccionado para la determinación de la provisión que es comúnmente aceptado.
- 3) De nuestra experiencia con otras estimaciones realizadas por la dirección de la Sociedad y considerando nuestras indagaciones preliminares, no identificamos factores incrementales de riesgo en relación con el sesgo de la dirección en el cálculo de la estimación.

Asimismo, de las indagaciones preliminares no se han identificado factores de riesgo incrementales relativos a la aplicación de políticas contables inadecuadas. Su registro en contabilidad se ha realizado con un asiento manual durante el mes de septiembre y, en su caso, se revisará en el mes de diciembre de cara al cierre de ejercicio. No hay sistemas de información financiera relevantes a considerar.

Provisión por litigios

En la misma línea que en ejercicios anteriores, la Sociedad tiene registrada una provisión por diversos litigios, derivada de la operativa habitual de la Sociedad, cuyo importe registrado en balance es inferior a la materialidad. El movimiento habido durante el ejercicio en dicha provisión tampoco ha sido significativo. No se han identificado errores que supongan ajustes en relación con dicha provisión en ejercicios anteriores. El departamento de asesoría jurídica es la que se encarga de los asuntos legales de la Sociedad.

7.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Origen	Impacto		Valoración	¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar		

RIM.7.2.1 La provisión por riesgos medioambientales se valora incorrectamente porque **se evalúa incorrectamente la** probabilidad que ocurra el desembolso en función del resultado del procedimiento de inspección, así como en la determinación de los costes de dicho desembolso.

Error	<ul style="list-style-type: none"> Exactitud, valoración e imputación Derechos y obligaciones 	Provisiones a largo plazo	RI Riesgo inherente	Alta	<ul style="list-style-type: none"> Factores de RI: significatividad de la provisión, elevado grado de subjetividad e incertidumbre. Probabilidad: alta Magnitud: alta 	Si
			RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Alto	Se evalúa este riesgo como alto debido a que la probabilidad que ocurra el desembolso en función del resultado del procedimiento de inspección, así como en la determinación del coste de dicho desembolso existe un rango amplio de posibles compromisos de desembolso futuro por lo que la Sociedad ha de efectuar juicios significativos acerca de tales obligaciones.	

Origen	Impacto		Valoración	¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar		

RIM.7.2.2 La provisión por riesgos medioambientales se valora incorrectamente porque **el método seleccionado ha sido determinado o aplicado de manera inapropiada.**

Error	Exactitud, valoración e imputación	Provisiones a largo plazo	RI Riesgo inherente	Medio	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factores de RI: Significatividad de la provisión y complejidad del método. ▪ Probabilidad: media ▪ Magnitud: media 	No
			RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Medio	Se evalúa este riesgo como medio, fundamentalmente porque el método seleccionado por la dirección es comúnmente aceptado, por la significatividad de la provisión y porque se trata de una nueva provisión, siendo el primer ejercicio en el que se determina el importe de la provisión a través de dicho método.	

Origen	Impacto		Valoración	¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar		

RIM.7.2.3 Los desgloses relacionados con la provisión por riesgos medioambientales son incompletos, inexactos o presentados de manera inapropiada.

Error	Presentación	Provisiones a largo plazo	RI Riesgo inherente	Medio	<ul style="list-style-type: none"> Factores de RI: Significatividad de la provisión y complejidad del desglose. Probabilidad: media Magnitud: media 	No
			RC Riesgo de control		No se prueba la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Medio	Se evalúa este riesgo como medio, fundamentalmente por la significatividad de la provisión, porque se trata de una nueva provisión, siendo el primer ejercicio en el que se desglosará en cuentas anuales, y porque no se prevé una elevada complejidad en la aplicación de los criterios para determinar los desgloses.	

Origen	Impacto		Valoración	¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar		

RIM.7.2.4 No se han identificado todos los litigios y reclamaciones que involucran a la entidad.

Error	Riesgo a nivel de estados financieros	RIM	Bajo	Si bien no se identifican RIM a nivel de afirmación asociados a la provisión por litigios, por los aspectos comentados en el apartado 7.1 anterior se identifica un riesgo a nivel de estados financieros en su conjunto, por potenciales litigios y reclamaciones no identificados que involucren a la entidad, riesgo al que se dará respuesta mediante los procedimientos generales indicados a continuación. Se evalúa como bajo, debido a que de nuestra experiencia en ejercicios anteriores no conocemos de litigios o reclamaciones que afecten a la entidad y no hayan sido identificados por la dirección.	No
-------	---------------------------------------	-----	------	--	----

7.3 Respuestas al riesgo

Respuesta PD = pruebas de detalle PA = prueba analítica sustantiva		Riesgos			
		7.2.1	7.2.2	7.2.3	7.2.4
PD	Revisar la documentación relevante relativa al procedimiento de inspección medioambiental, incluyendo la correspondencia mantenida con las autoridades y obtener un entendimiento de la situación.	✓	✓	✓	-
PD PA	Obtener el informe emitido por el experto contratado por la Sociedad y evaluar si el cálculo de la provisión medioambiental registrada en los estados financieros refleja adecuadamente tanto la conclusión de dicho informe en relación con la probabilidad de que ocurra la obligación de remediación de los suelos según la normativa aplicable, como el importe o rango de la provisión estimado por el experto.	✓	✓	✓	-
PD	Enviar una carta de consulta específica al experto independiente y evaluar si la respuesta recibida es consistente con el entendimiento y la información obtenida de la dirección.	✓	✓	✓	-
PD	Involucrar a los especialistas internos en cuestiones medioambientales para revisar y contrastar la información obtenida para ejecutar los procedimientos anteriores.	✓	-	-	-
PD	Obtener evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría respecto de litigios y reclamaciones.	✓	✓	✓	✓
PD	Evaluar que los desgloses de información incluidos en la correspondiente nota de las cuentas anuales en relación con la provisión por riesgos medioambientales resultan adecuados a los requeridos por la normativa contable aplicable.	-	-	✓	-
PD	Revisión de la totalidad de actas de los órganos de administración de la Sociedad.	-	-	-	✓
PD	Revisión de los gastos por abogados registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias.	-	-	-	✓
PD	Obtener una descripción y evaluación de los litigios y reclamaciones de la Sociedad	-	-	-	✓

8. Deudas con entidades de crédito

8.1 Antecedentes

General de Palancas, S.A. es una entidad del sector manufacturero, especializada en la producción de palancas para su venta mayorista.

Si bien la entidad genera beneficios en línea con el mercado y dispone de un nivel razonable de fondos propios, necesita obtener financiación externa con objeto de:

- 1) Financiar su circulante, cosa que consigue mediante pólizas de crédito a corto plazo y operaciones de descuento de efectos (“factoring”) sobre sus cuentas comerciales a cobrar por un importe total al cierre del ejercicio de 500 miles de euros.
- 2) En ejercicios anteriores la entidad ha necesitado fuertes inversiones para ampliar su capacidad productiva, para lo que obtuvo una serie de préstamos a largo plazo con varias entidades financieras por un importe total al cierre del ejercicio de 10 millones de euros (1 millón a corto plazo y el resto a largo).

Los gastos financieros registrados en la cuenta de resultados ascienden a 400 miles de euros.

Los contratos de préstamo incluyen cláusulas de pago anticipado si se incumplen determinadas ratios financieros (“covenants”).

Nuestra evaluación de los controles a nivel de entidad es satisfactoria, pero considerando que podemos obtener toda la evidencia necesaria mediante pruebas sustantivas de forma sencilla, optamos por no probar la eficacia operativa de controles en el área.

La entidad registra todas sus deudas a coste amortizado.

La cifra de importancia relativa es 300 miles de euros.

8.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Origen	Impacto		Valoración			¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar				
RIM.D.1 Los préstamos no se identifican y registran en su totalidad.						
Riesgo sobre la integridad de las deudas financieras. Es decir, que existan deudas financieras no registradas por la entidad.						
Error	Integridad	Deudas con entidades de crédito c.p. y l.p.	RI Riesgo inherente	Bajo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factores de RI: Tamaño de la cuenta. ▪ Probabilidad: Baja ▪ Magnitud: Baja 	No
			RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Bajo	<p>A pesar del importe material de la cuenta, se trata de transacciones puntuales fáciles de capturar por el sistema de control interno de la entidad, debido al volumen de autorizaciones y aprobaciones requerido.</p> <p>Son transacciones poco complejas en cuanto a su registro inicial, realizadas en condiciones de mercado con terceros, sin juicio ni cambios respecto a ejercicios anteriores, no habiéndose identificado incorrecciones en el pasado.</p> <p>Pruebas en otras áreas (conciliaciones bancarias) proporcionan un cierto nivel de evidencia acumulativa indirecta.</p>	

Origen	Impacto		Valoración	¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar		

RIM.D.2 Los préstamos se registran inapropiadamente cuando:

- No se registran con exactitud
- no cumplen los requisitos de reconocimiento
- no existen.

Riesgo de que la entidad registre contablemente un contrato de préstamo del que no es parte obligada o que no esté en vigor, o que lo registre por un importe incorrecto.

Error	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existencia ▪ Exactitud, valoración e imputación 	Deudas con entidades de crédito c.p. y l.p.	RI Riesgo inherente	Bajo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factores de RI: Tamaño de la cuenta. ▪ Probabilidad: Baja ▪ Magnitud: Baja 	No
			RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Bajo	A pesar del importe material de la cuenta, se trata de transacciones poco complejas en cuanto a su registro inicial y contabilización posterior, realizadas en condiciones de mercado con terceros, sin juicio ni cambios respecto a ejercicios anteriores, no habiéndose identificado incorrecciones en el pasado.	

RIM.D.3 El método del tipo de interés efectivo no se aplica apropiadamente y con exactitud a los instrumentos financieros valorados a coste amortizado.

Al existir costes de contratación de los préstamos (por ejemplo comisiones), el tipo de interés efectivo no coincide con el interés contractual. Ello obliga a calcular separadamente el tipo de interés efectivo.

Error	Exactitud, valoración e imputación	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Deudas con entidades de crédito c.p. y l.p. ▪ Gastos financieros 	RI Riesgo inherente	Bajo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factores de RI: Complejidad. ▪ Probabilidad: Media ▪ Magnitud: Baja 	No
			RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.	

Origen	Impacto		Valoración			¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar	RIM	Bajo		
			RIM	Bajo	Si bien el cálculo del tipo de interés efectivo entraña una cierta complejidad, no se han producido cambios respecto a ejercicios anteriores, en que no se identificaron incorrecciones. Por otra parte, los importes implicados, si bien materiales en total, difícilmente pueden mostrar una incorrección en un porcentaje suficiente para tener un efecto significativo sobre el conjunto de estados financieros.	

RIM.D.4 El gasto por intereses de deudas financieras no se identifica y registra completamente.

Incorrecciones en el gasto financiero registrado procedente del endeudamiento bancario al no haber registrado la totalidad del gasto.

RIM.D.5 El gasto por intereses de deudas financieras no registra correctamente o no ha ocurrido.

Incorrecciones en el gasto financiero registrado procedente del endeudamiento bancario al no haberlo registrado por el importe correcto o haber registrado gastos que no corresponden al periodo correcto.

Error	<ul style="list-style-type: none"> ▪ D.4 Integridad ▪ D.5 Existencia y exactitud, valoración e imputación 	Gastos financieros	RI Riesgo inherente	Bajo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factores de RI: Volumen de actividad. ▪ Probabilidad: Baja ▪ Magnitud: Baja 	No
			RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Bajo	Existe un cierto volumen de actividad por la existencia de liquidaciones periódicas de intereses procedentes de las diferentes deudas. No obstante, el volumen no es elevado y debería producirse una omisión sistemática para que la incorrección fuera material.	

Origen	Impacto		Valoración		¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar			
					Pruebas en otras áreas (conciliaciones bancarias) proporcionan un cierto nivel de evidencia acumulativa indirecta.

RIM.D.6 Los incumplimientos de cláusulas de covenants no se identifican completamente o evalúan apropiadamente en lo que respecta a su impacto en la clasificación de las obligaciones por deudas como corrientes o no corrientes.

El incumplimiento de determinadas ratios financieras definidas en los contratos de préstamo (por ejemplo, EBITDA/Deuda) conlleva la obligación de amortizar el préstamo de forma inmediata, lo cual obligaría a clasificar toda la deuda afectada como corto plazo y generaría tensiones de tesorería, siendo esto un factor causante de dudas sobre la continuidad de la entidad como empresa en funcionamiento. Históricamente la entidad ha venido cumpliendo los ratios y los cierres intermedios sugieren que los cumplirá de forma holgada a final de ejercicio.

Error	Presentación	<ul style="list-style-type: none"> Deudas con entidades de crédito c.p. y l.p. Desgloses sobre condiciones de pasivos financieros 	RI Riesgo inherente	Medio	<ul style="list-style-type: none"> Factores de RI: Tamaño de la cuenta. Probabilidad: Baja Magnitud: Media 	No
			RC Riesgo de control	-	Al no haber probado la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Medio	Debido al importe monetario de las cuentas afectadas, una incorrección tendría un impacto muy significativo sobre la imagen fiel de los estados financieros. No obstante, históricamente la entidad ha venido cumpliendo los ratios y los cierres intermedios sugieren que los continuará cumpliendo de forma holgada, razón por la que no hemos considerado que exista un riesgo a nivel de estados financieros causado por dudas sobre la continuidad de la entidad. Si se produjera un incumplimiento evaluaríamos las implicaciones	

Origen	Impacto		Valoración		¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar			
					en este sentido, incluyendo la posibilidad de obtener un “waiver” de las entidades financieras. Por otra parte, si bien la existencia de estas cláusulas constituye un factor de riesgo de fraude (por el incentivo para manipular magnitudes financieras si la dirección tomara la decisión de ocultar un incumplimiento), la situación de amplio margen sugiere, por ahora, que este factor de riesgo no se eleva a un riesgo significativo.

RIM.D.7 Un activo (o parte de un activo) financiero se da de baja a pesar de no cumplir las razones para ello.

La entidad realiza operaciones de “factoring”. Dependiendo de las condiciones contractuales, deberá dar de baja total o parcialmente las cuentas a cobrar factorizadas o mantenerlas en el balance registrando el efectivo recibido como una financiación.

Error	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existencia ▪ Integridad 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Deudas con entidades de crédito c.p. y l.p. ▪ Cuentas comerciales a cobrar ▪ Desgloses de cesiones de activos financieros 	RI Riesgo inherente	Medio	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Factores de RI: Tamaño de la cuenta, volumen de operaciones y complejidad contable. ▪ Probabilidad: Media ▪ Magnitud: Media 	No
			RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Medio	Debido al volumen e importe de las cuentas factorizadas, una incorrección tendría un impacto muy significativo sobre la imagen fiel de los estados financieros. No obstante, se trata de una transacción rutinaria integrada en el proceso de ventas de la entidad y sujeta a controles ya establecidos.	

Origen	Impacto		Valoración		¿RIM significativo?
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar			
					No nos consta que este ejercicio se hayan producido cambios en las condiciones de cesión de créditos respecto a ejercicios anteriores, en que ya se analizó su tratamiento contable sin detectar incidencias.

RIM.D.8 Un pasivo financiero no se clasifica adecuadamente entre corto y largo plazo.

La entidad ha contraído deudas con diferentes plazos de vencimiento. Al cierre del ejercicio debe presentar los pasivos financieros clasificados de acuerdo con el vencimiento contractual de los mismos (por lo que respecta al riesgo de incorrecta presentación por cancelación anticipada, ver RIM.D.6).

Error	Presentación	Deudas con entidades de crédito c.p. y l.p.	RI Riesgo inherente	Bajo	<ul style="list-style-type: none"> Factores de RI: Tamaño de la cuenta. Probabilidad: Baja Magnitud: Baja 	No
			RC Riesgo de control	-	No se prueba la eficacia operativa de los controles.	
			RIM	Bajo	Debido al importe de los préstamos en vigor, una incorrección tendría un impacto muy significativo sobre la imagen fiel de los estados financieros. No obstante, se trata de un registro contable rutinario sin excesiva complejidad, a pesar de existir diversos contratos de préstamo con distintos vencimientos contractuales dependiendo de las tablas de amortización. No nos consta que este ejercicio se hayan producido cambios en las tablas de amortización respecto a ejercicios anteriores, en que no se detectaron incidencias.	

8.3 Respuestas al riesgo

Respuesta PD = pruebas de detalle PA = prueba analítica sustantiva		Riesgos							
		D.1	D.2	D.3	D.4	D.5	D.6	D.7	D8
PD	SUB.1 Confirmación externa de préstamos Solicitar confirmaciones de los préstamos y pólizas de crédito y “factoring”. Evaluar si los importes pendientes se han registrado correctamente al cierre y si cualquier otra información confirmada se ha registrado o desglosado apropiadamente.	✓	-	-	-	-	-	✓	-
PD	SUB.2 Identificación de cuentas de préstamo no registradas Búsqueda de cualquier préstamo aplicable al ejercicio pero no registrado. Para dicho propósito podemos aplicar indagaciones, procedimientos analíticos de identificación y evaluación de riesgos, lectura de documentación relevante (actas, contratos, correspondencia...) o utilizar la base de datos CIRBE del Banco de España.	✓	-	-	-	-	-	-	-
PD	SUB.3 Evaluar el reconocimiento inicial de préstamos Verificar mediante documentación soporte (contrato) que el préstamo contabilizado corresponde con la obligación contractual.	-	✓	-	-	-	-	-	-
PD	SUB.4 Recalcular el tipo de interés efectivo e inspeccionar los datos de entrada del cálculo. Recálculo del tipo de interés efectivo y verificar los datos de entrada (tipo de interés y costes de transacción) con documentación soporte (contratos de préstamo y documentación adjunta).	-	-	✓	-	-	-	-	-
PA	SUB.5 Procedimiento analítico sustantivo predictivo sobre gastos por intereses Desarrollar una expectativa del gasto de intereses incurrido en deudas financieras para el ejercicio corriente. Basar la expectativa en la relación entre el tipo de interés medio del ejercicio y el saldo medio de deudas del ejercicio.	-	-	-	✓	✓	-	-	-
PD	SUB.6 Identificación de gastos financieros. Examinar si el gasto financiero incurrido por la deuda financiera de la entidad está completamente identificado y registrado. Para dicho propósito podemos aplicar indagaciones, procedimientos analíticos de identificación y evaluación de riesgos, comparando el detalle de provisión por intereses devengados no vencidos con el	-	-	-	✓	-	-	-	-

9. Créditos fiscales por bases imponibles negativas

9.1 Antecedentes

Mis Recambios, S.A. (en adelante: la Sociedad) se constituyó el 7 de Julio de 2017.

Mis recambios es una empresa familiar cuya actividad principal es la venta al por mayor y menor de recambios de automóviles de calidad a un precio muy competitivo. La Sociedad formula cuentas anuales individuales aplicando el PGC y todas sus modificaciones posteriores.

En los primeros ejercicios de su actividad la Sociedad presentó beneficios significativos dada la buena situación del sector. No obstante, en los últimos ejercicios (2020 a 2022), coincidiendo con la pandemia y el conflicto de Ucrania, que han provocado la escasez de suministros y encarecimiento de precios, la Sociedad ha presentado pérdidas especialmente significativas en el año 2022.

Sus principales clientes son:

- Talleres de reparación de coches multimarca (75%)
- Multitud de clientes individuales (25%). El 5% de estas ventas se realiza de forma online.

Los resultados de los tres últimos ejercicios han sido los siguientes:

Ejercicio	Miles de euros	
	Resultado contable	Base imponible (*)
2020	(150)	(270)
2021	(325)	(620)
2022	(550)	(717)
Total	(1.025)	(1.607)

(*) La Sociedad ha activado el correspondiente crédito fiscal. En este sentido, hay créditos fiscales activados por importe de 402 miles de euros.

La información relativa al cálculo del Impuesto sobre beneficios del ejercicio 2022 es la siguiente:

	Miles de euros				
	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados a patrimonio		Total
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Resultado del ejercicio	-	550	-	250	(800)
Impuesto sobre sociedades	220	-	83	-	303
Diferencias permanentes	-	620	-	-	(620)
Diferencias temporarias con origen en el ejercicio	400	-	-	-	400
Base imponible (resultado fiscal)					(717)
Cuota íntegra (25% s/BI)					(179)
Cuota líquida					(179)

Los activos por impuesto diferido registrados son como siguen:

	Miles de euros	
	31.12.2022	31.12.2021
Saldo inicial	223	68
Altas	325	155
Bajas	-	-
Saldo final	548	223

Las adiciones del ejercicio, según se nos ha informado, corresponden a la activación del crédito fiscal del ejercicio y a las diferencias temporarias generadas en el mismo, correspondientes a provisiones por insolvencia de dos clientes que han presentado concurso de acreedores en el mes de febrero de 2023.

La Sociedad dispone de un plan de negocio para los próximos cinco ejercicios considerando las previsiones de flujos de efectivo que se van a generar, que ha utilizado como base para el reconocimiento y valoración de los activos por impuestos diferidos. Dicho plan de negocio se ha elaborado considerando los impactos que va a generar la red de concesionarios de la marca AUTO-HIBRYCAR cuyos activos y pasivos se han adquirido en el mes de septiembre de 2022.

Asimismo, se han considerado los efectos negativos de la disminución de los ingresos correspondientes a una de las marcas de repuestos cuya representación se ha abandonado en el ejercicio y que ha ocasionado el cierre de uno de los almacenes de la Sociedad. En este sentido, las diferencias permanentes registradas en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022 se corresponden con el deterioro registrado contablemente de los activos vinculados a dichos almacenes.

La Sociedad nos ha facilitado las cuentas anuales que incluyen los datos anteriores del cálculo del impuesto del ejercicio y la evolución durante el ejercicio de los activos por impuesto diferido registrado. No se incluye detalle de las diferencias temporarias ni de las bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente. Asimismo, la Sociedad no quiere informar de los datos más significativos del plan de negocio que se nos ha facilitado para evidenciar la recuperación de los créditos fiscales por bases imponibles negativas registrados.

La materialidad, calculada en base a un porcentaje de la cifra de negocios, asciende a 300 miles de euros.

9.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Riesgo en el reconocimiento y valoración de créditos fiscales

La entidad realiza transacciones significativas, no rutinarias o complejas con implicaciones fiscales (en concreto, combinaciones de negocio recientes) y, adicionalmente, tanto las pérdidas recurrentes como la incertidumbre en las estimaciones de flujos de efectivo futuros que soportan el reconocimiento y valoración de activos fiscales por impuestos diferidos requieren de juicios significativos por parte de la dirección y suponen una cierta complejidad.

Origen

Error

Impacto

Riesgo a nivel de afirmaciones

Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar
<p>Impuesto corriente</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Exactitud ▪ Integridad ▪ Presentación 	<p>Balance</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Activos/Pasivos por impuesto corriente ▪ Activos por impuestos diferidos
<p>Impuestos diferidos</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Exactitud, valoración e imputación ▪ Presentación 	<p>Pérdidas y ganancias</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gasto/Ingreso por impuesto sobre sociedades
<p>Gasto/Ingreso por impuesto sobre sociedades</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Exactitud ▪ Presentación 	<p>Información a revelar:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Información relacionada con los saldos de las cuentas. ▪ Desglose del Impuesto sobre Sociedades (impuesto corriente y diferencias temporarias).

	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Detalle diferencias permanentes y temporarias. ▪ Desglose de los activos y pasivos por impuesto diferido y plazo reversión. ▪ Requisitos de revelación adicionales relacionados con el reconocimiento de la entidad de los impuestos diferidos y las circunstancias que afectan la futura liquidación o recuperación de los créditos fiscales. ▪ Incentivos fiscales pendientes.
--	---

Valoración

RI Riesgo inherente	Alto	Factores de RI: Complejidad y subjetividad.			
		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">▪ Probabilidad</td> <td style="width: 50%;">Alta</td> </tr> <tr> <td>▪ Magnitud</td> <td>Alta</td> </tr> </table>	▪ Probabilidad	Alta	▪ Magnitud
▪ Probabilidad	Alta				
▪ Magnitud	Alta				
RC Riesgo de control	-	El equipo de auditoría ha planificado una estrategia basada en procedimientos sustantivos y no llevará a cabo pruebas sobre la eficacia operativa de los controles relevantes. No obstante, de acuerdo con los requerimientos de las normas de auditoría, se ha obtenido un entendimiento de los controles relevantes en relación con la preparación del Impuesto sobre Sociedades y seguimiento de las diferencias temporarias.			
RIM	Alto	Elevado grado de incertidumbre en la estimación contable y aplicación de juicios significativos relacionados con la activación y recuperación de los activos por impuestos diferidos.			

¿RIM significativo?

	Sí
--	----

9.3 Respuestas al riesgo

a. Impuesto corriente

Exactitud

Pruebas sustantivas de detalle

- Revisar los cálculos y que la información concuerda con la documentación soporte (o el libro mayor, según corresponda y otros detalles).
- Revisar que las diferencias permanentes y temporarias sean acordes con la legislación fiscal aplicable.
- Revisar el correcto registro contable.
- Revisar que el tipo impositivo aplicable en relación al impuesto corriente y los saldos por impuestos diferidos sean correctos.

Procedimientos analíticos sustantivos

- Desarrollar una expectativa de la tasa impositiva y compararla con la tasa impositiva aplicada.

Integridad

Pruebas sustantivas de detalle

- Utilizando la conciliación de la declaración del impuesto sobre sociedades del año anterior con la provisión por impuestos del año anterior, inspeccionar en base a la declaración presentada como la documentación soporte, según sea necesario.
- Revisar la correspondencia, informes u otra documentación relacionada con el impuesto sobre sociedades.
- Revisar las respuestas de los asesores fiscales a nuestra solicitud de información.
- Indagar con los responsables de la dirección y sus asesores fiscales sobre posibles cambios en la entidad o en la legislación regulatoria y fiscal que puedan tener un impacto en el impuesto.
- Indagar sobre cualquier entendimiento de cualquier posición fiscal incierta, incluida la evaluación realizada por los responsables de la Sociedad de la probabilidad de resultado de las posiciones fiscales inciertas (o posibles inspecciones abiertas) para determinar si se deben reconocer partidas adicionales.

Nota: los elementos identificados pueden requerir más trabajo, incluida la revisión de la documentación soporte y la evaluación de los supuestos de los responsables de la entidad.

b. Impuestos diferidos

Exactitud, valoración e imputación

Pruebas sustantivas de detalle

- Usando los cálculos de los activos por impuestos diferidos, verificar que la información que soporta el cálculo del impuesto diferido concuerda con la documentación soporte (o el libro mayor, según corresponda y otros detalles) y sea matemáticamente correcta.
- Verificar que los tipos impositivos utilizados sean apropiados para la entidad y reflejen el tipo impositivo que se espera que esté vigente en el período en el que se espera que se revierta la diferencia temporaria.
- Revisar los cálculos del impuesto sobre beneficios diferido y determinar si el cálculo se preparó de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable.
- Examinar los cálculos y soporte documental del impuesto sobre beneficios diferido que surja de transacciones significativas realizadas durante el período con implicaciones fiscales, en concreto la consideración de la combinación de negocios consecuencia de adquisición de la red de concesionarios en el ejercicio.

Para completar los procedimientos de estimaciones contables como parte de la respuesta del riesgo a nivel de afirmación:

- Probar cómo la dirección realizó la estimación contable y los datos en los que se basa: consideración de las hipótesis utilizadas, cálculos y valores (WACC) en la elaboración del plan de negocio que soporta la recuperabilidad de los activos por impuesto diferidos; examen crítico de los análisis de sensibilidad preparados por la dirección.
- Evaluar la razonabilidad del total de activos por impuestos diferidos por diferencias temporarias deducibles y créditos fiscales por bases imponibles negativas utilizando la tasa impositiva aplicable y considerando la naturaleza de las diferencias temporarias, importes y el período de reversión.

- Evaluar la recuperabilidad de los créditos fiscales revisando:
 - Reversión futura de diferencias temporarias existentes.
 - Beneficios fiscales futuros.
 - Estrategias de planificación fiscal que harían que los ingresos estuvieran disponibles dentro del período apropiado.

c. Gasto/Ingreso por impuesto sobre sociedades

Exactitud

Los procedimientos para las partidas del estado de resultados relacionadas con los impuestos a menudo se realizan con los procedimientos para las partidas del balance (impuesto corriente e impuestos diferidos).

d. Impuesto corriente, diferidos y gasto/ingreso por impuesto sobre sociedades

Presentación

- Revisar las políticas significativas de impuestos sobre beneficios de la entidad para verificar su adecuación con el marco de información financiera aplicable.
- Verificar que los saldos activos y pasivos por impuesto sobre beneficios solo se compensen si se cumplen los criterios para la compensación.
- Determinar que la información fiscal requerida por el marco financiero aplicable se divulgue adecuadamente.

Otras consideraciones:

En relación con las pruebas a realizar, deberá evaluarse si es necesaria la colaboración de los especialistas fiscales de la firma y en el caso de las estimaciones, debido a la posible complejidad de los supuestos utilizados e incertidumbre en la elaboración del plan de negocio, considerar la intervención de nuestros especialistas en valoraciones.

10. Importe neto de la cifra de negocios

10.1 Antecedentes

La actividad de EJEMPLO, S.A. consiste en la prestación de servicios de consultoría tecnológica. La cartera de clientes se encuentra atomizada, no representando ningún cliente más del 5% del importe neto de la cifra de negocios del ejercicio 2022.

Al tratarse de una empresa de servicios, su principal coste es el de personal, que en el ejercicio 2022 ha ascendido a 12.000 miles de euros, representando un 80% del importe neto de la cifra de negocios de dicho ejercicio (15.000 miles de euros). La plantilla de EJEMPLO, S.A. es de 300 personas. Asimismo, el beneficio antes de impuestos del ejercicio 2022 ha ascendido a 750 miles de euros.

En relación con la política contable de reconocimiento de ingresos, los ingresos derivados de la prestación de servicios de consultoría tecnológica se reconocen en función del grado de avance de los contratos suscritos con los clientes, a medida que el servicio se va prestando, siempre que se disponga de información fiable para realizar la mediación del grado de avance. EJEMPLO, S.A. aplica el método de recursos (costes incurridos respecto a los costes totales previstos) para la determinación del grado de avance.

Durante el ejercicio 2022, EJEMPLO, S.A. ha tenido 250 proyectos de clientes activos, y a 31 de diciembre de 2022 hay 60 proyectos en curso. El importe pendiente de facturar a clientes a cierre de ejercicio (determinado en función del grado de avance, tal y como se ha indicado en el párrafo anterior) asciende a 3.000 miles de euros (30% del activo), mientras que los anticipos recibidos de clientes ascienden a 200 miles de euros (2% del pasivo).

La importancia relativa (IR) establecida por el auditor asciende a 300 miles de euros.

10.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Riesgo en el reconocimiento de ingresos determinados en función del grado de avance

Al tratarse de proyectos específicos para cada cliente, el reconocimiento de ingresos requiere la realización por parte de la dirección de juicios significativos y estimaciones respecto al grado de avance de cada proyecto. Asimismo, la NIA-ES 240 presume la existencia de un riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos.

Origen

Presunción de la existencia de un riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos, tal como establece la NIA-ES 240 y específicamente en la determinación del grado de avance de los proyectos.

Impacto

A nivel de afirmaciones	
Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar
Importe neto de la cifra de negocios <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ocurrencia ▪ Integridad ▪ Exactitud ▪ Corte de operaciones 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Importe neto de la cifra de negocios (PyG) ▪ Facturas pendientes de emitir a clientes (Balance - Activo) ▪ Anticipos recibidos de clientes (Balance - Pasivo)

Facturas pendientes de emitir a clientes y anticipos recibidos de clientes	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Existencia ▪ Integridad ▪ Exactitud, valoración e imputación 	

Valoración

<p style="text-align: center;">RI Riesgo inherente</p>	<p style="text-align: center;">Alto</p>	Factores de RI: Existencia de juicios significativos de la dirección para determinar el grado de avance de cada proyecto.				
		<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>▪ Probabilidad</td> <td>Alta</td> </tr> <tr> <td>▪ Magnitud</td> <td>Alta</td> </tr> </table>	▪ Probabilidad	Alta	▪ Magnitud	Alta
		▪ Probabilidad	Alta			
▪ Magnitud	Alta					
Se sigue una estrategia de confianza en controles. Existen controles específicos para la revisión y aprobación del grado de avance de cada proyecto por parte de la dirección.						
<p style="text-align: center;">RC Riesgo de control</p>	<p style="text-align: center;">Bajo</p>					
<p style="text-align: center;">RIM</p>	<p style="text-align: center;">Alto</p>	De acuerdo con la NIA-ES 240, se ha considerado la existencia de un riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos y, específicamente, en la determinación del grado de avance de los proyectos, debido a la existencia de juicios significativos por parte de la dirección, así como a la relevancia del saldo de facturas pendientes de emitir a clientes a cierre de ejercicio (30% del activo).				

¿RIM significativo?

Sí

10.3 Respuestas al riesgo

Respuesta PC = Prueba de controles PD = Pruebas de detalle PA = Prueba analítica de detalle	Afirmación	Importe neto de la cifra de negocios				Facturas pendientes de emitir a clientes y anticipos recibidos de clientes		
		Ocurrencia	Integridad	Exactitud	Corte de operaciones	Existencia	Integridad	Exactitud, valoración e imputación
PC	Entendimiento de las políticas y procedimientos de reconocimiento de ingresos aplicados por la entidad, en especial respecto a la determinación del grado de avance y las fuentes de información utilizadas.	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
PC	Análisis del diseño e implementación de los controles relevantes del proceso de reconocimiento de ingresos y realización de pruebas para validar la eficacia operativa.	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
PA	Análisis de la evolución del margen por meses de las diferentes divisiones de negocio y comparación con la expectativa establecida por el auditor, determinada en base a su conocimiento del sector y del negocio de la entidad.	✓	✓	✓	✓	-	-	-
PD	Obtención del desglose por proyecto de los ingresos del ejercicio 2022, y cuadro con los registros contables.	-	-	✓	✓	-	-	-
PD	Obtención del detalle de facturas pendientes de emitir a clientes y de anticipos recibidos de clientes a cierre de ejercicio, y cuadro con los registros contables.	-	-	-	-	-	-	✓
PD	Para una muestra de proyectos en curso a cierre de ejercicio, realización de los siguientes procedimientos:	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Respuesta PC = Prueba de controles PD = Pruebas de detalle PA = Prueba analítica de detalle	Afirmación	Importe neto de la cifra de negocios				Facturas pendientes de emitir a clientes y anticipos recibidos de clientes		
		Ocurrencia	Integridad	Exactitud	Corte de operaciones	Existencia	Integridad	Exactitud, valoración e imputación
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Obtención del contrato suscrito con el cliente y entendimiento de las características específicas del mismo. 2. Obtención del presupuesto más actualizado de costes e ingresos, y discusión del mismo con el responsable de cada proyecto. 3. Comprobación del cálculo del grado de avance del proyecto. <ul style="list-style-type: none"> - Para los ingresos estimados, cuadre con el contrato suscrito con el cliente, incluyendo ampliaciones o modificaciones. - Para los costes estimados, revisión de la documentación soporte de los costes previsibles. - Para los costes incurridos a cierre de ejercicio, cuadre con la contabilidad analítica por proyectos. 4. Verificación de que los costes incurridos a cierre de ejercicio han sido contabilizados adecuadamente e imputados correctamente a los proyectos, mediante un test para una muestra de costes. 5. Verificación de que las facturas emitidas a cierre de ejercicio han sido contabilizadas adecuadamente e imputadas correctamente a los 							

Respuesta PC = Prueba de controles PD = Pruebas de detalle PA = Prueba analítica de detalle	Afirmación	Importe neto de la cifra de negocios				Facturas pendientes de emitir a clientes y anticipos recibidos de clientes		
		Ocurrencia	Integridad	Exactitud	Corte de operaciones	Existencia	Integridad	Exactitud, valoración e imputación
	proyectos, mediante un test para una muestra de facturas.							
PD	Comprobación de la adecuada clasificación de los proyectos en el balance a cierre de ejercicio como facturas pendientes de emitir a clientes (activo), en el caso de que el ingreso reconocido sea superior a la facturación realizada, o como anticipos recibidos de clientes (pasivo) en caso contrario.	-	-	-	-	-	-	✓
PD	Para una muestra de proyectos cerrados que han generado ingresos en el ejercicio 2022, realización de los siguientes procedimientos: 1. Cuadre de la cifra de ingresos registrada en el ejercicio 2022 y, en su caso, en ejercicios anteriores, con el contrato suscrito con el cliente, incluyendo ampliaciones o modificaciones. 2. Análisis retrospectivo de la calidad de las estimaciones de los márgenes por parte de la dirección de la entidad, comparando los márgenes reales de los proyectos cerrados con las estimaciones inicialmente realizadas.	✓	✓	✓	✓	-	-	-

11. Transacciones con empresas del grupo

11.1 Antecedentes

La Sociedad ABC, S.A. es una filial comercial española del Grupo internacional DEF con sede en Suiza, y cuya principal actividad es comercializar en España los productos fabricados por el Grupo. Para desarrollar su actividad realiza un elevado número de transacciones con otras empresas del Grupo al que pertenece, básicamente correspondientes a compras de mercaderías, servicios recibidos y financiación, etc.

El Grupo DEF tiene definida una política de precios de transferencia para todas las transacciones entre las distintas empresas dentro del mismo grupo y la Sociedad cumple con los requerimientos documentales establecidos por la legislación fiscal.

11.2 Riesgo de incorrección material (RIM) identificado

Existencia y valoración de las transacciones con empresas del grupo

Existe el riesgo de incorrección material en relación a estas transacciones, tanto por la existencia de la realidad económica de las mismas como en su valoración.

Origen	Error					
Impacto	A nivel de afirmaciones					
	Afirmaciones relevantes	Transacciones, saldos o información a revelar				
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ocurrencia ▪ Exactitud ▪ Presentación 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Compras a empresas del grupo ▪ Servicios recibidos de empresas del grupo ▪ Gastos financieros empresas del grupo 				
Valoración	RI	Alto				
	Riesgo inherente	Factores de RI: Significatividad cuantitativa de los tipos de transacciones (tanto por el importe de las transacciones como por el volumen de operaciones). <table border="1" style="width: 100%; margin-top: 5px;"> <tr> <td style="width: 50%;">▪ Probabilidad</td> <td style="width: 50%;">Media</td> </tr> <tr> <td>▪ Magnitud</td> <td>Alta</td> </tr> </table>	▪ Probabilidad	Media	▪ Magnitud	Alta
▪ Probabilidad	Media					
▪ Magnitud	Alta					
	RC	Bajo				
	Riesgo de control	Validación de la eficacia operativa de los controles sobre el cumplimiento de la política de precios de transferencia del Grupo.				
	RIM	Alto				
	Debido al elevado número de operaciones que se realizan con empresas del grupo, las incorrecciones podrían tener un impacto muy significativo en la cuenta de resultados.					
¿RIM significativo?	Sí					

11.3 Respuestas al riesgo

Afirmación Pruebas

Pruebas de controles

Ocurrencia Exactitud	Obtener la política de precios de transferencia del Grupo, validando la eficacia operativa de los controles que tiene establecidos la Sociedad sobre el cumplimiento de dicha política para las transacciones realizadas.
-------------------------	---

Pruebas sustantivas en detalle

Exactitud Ocurrencia	Indagar sobre posibles cambios realizados durante el ejercicio sobre la política de precios de transferencia del Grupo y evaluar su razonabilidad e impacto en la cuenta de resultados del ejercicio. Revisar la existencia de contratos marco firmados con empresas del grupo que respalden los conceptos que originan los cargos recibidos de sociedades del grupo y, comprobar la adecuada aplicación de los términos acordados en los mismos.
Exactitud	Obtener y revisar, con la colaboración de expertos fiscales, el dossier elaborado por la Sociedad sobre los precios de transferencia aplicados a las transacciones con empresas del grupo, como requiere la legislación fiscal española, para evidenciar que los mismos son a precios de mercado. Analizar su consistencia con el dossier del Grupo en relación a la política de precios de transferencia de esta.
Ocurrencia	Obtener confirmaciones de los saldos con empresas del grupo al cierre del ejercicio y transacciones realizadas durante el ejercicio con las mismas.
Ocurrencia Exactitud	Realizar pruebas de detalle sobre una muestra significativa de transacciones con empresas del grupo para comprobar la realidad de la transacción económica y que estas se han realizado en base a los precios de transferencia validados en el punto anterior.
Presentación	Comprobar los importes de las transacciones y saldos con empresas del grupo incluidos en los dosieres fiscales de soporte, con la información desglosada en las cuentas anuales.

Col·legi
de Censors Jurats
de Comptes
de Catalunya



EL CØL·L3G1

Sor Eulàlia d'Anzizu, 41
08034 Barcelona
Tel. 93 280 31 00
col.legi@auditorsensors.com
www.auditorsensors.com