**CASO PRÁCTICO**

CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (KAM) /

ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (AMRA)

Manuel Rejón López

Enero de 2018

**ENUNCIADO**

GRUPO ÑÑÑ es un grupo de empresas que cotiza en bolsa con diversas líneas de actividad, entre las que se destacan:

-Inmobiliaria.

-Agricultura.

-Petrolera.

-Automoción.

-Juegos de azar.

La entidad cabecera es una sociedad patrimonial, con residencia fiscal en Madrid. En relación con el conocimiento del grupo, se han detectado las siguientes cuestiones, que son relevantes

**Responsables del gobierno de la entidad -**

-José Luis L., presidente del consejo de administración.

-José Antonio G., vicepresidente.

-José Miguel Z., vocal.

-Miguel Ángel M. vocal.

-Pedro Antonio B. vocal.

A su vez, dentro de consejo de administración se ha designado a un comité de auditoría, compuesto por:

-José Miguel Z., presidente.

-Miguel Ángel M., vocal.

-Pedro Antonio B, vocal.

La responsabilidad máxima del grupo, por debajo del consejo de administración, recae en doña Aurelia P, que es la directora general del grupo y es la persona designada por el consejo de administración para las comunicaciones operativas con los auditores (NIA-ES 260, apartado 10.b).

**Los auditores de cuentas -**

AUDITORES INTERESTELARES es una firma de auditoría con sede en Madrid y ha sido designada este año para efectuar la auditoría de cuentas. Forma parte de una res internacional, INTERSTELAR AUDITORS OF THE UNIVERSE, que se extiende por la Unión Europea y América Latina.

La social principal del encargo del grupo (en base a la NIA-ES 600, sobre consideraciones de empresas del grupo) es la prestigiosa auditora Olivia N., que tiene larga experiencia en grupos cotizados españoles con presencia internacional.

El equipo del encargo de trabajo está capitaneado por el gerente de auditoría, Iván G., y se van a establecer dos niveles de comunicación:

-Olivia N. comunicará a los RGE en el transcurso de la auditoría, de forma oportuna y a los miembros del comité de auditoría, todas aquellas cuestiones de relevancia que se producen en el transcurso de la auditoría, de forma verbal y por escrito y a todos los miembros del consejo de administración cuando las cuestiones sean de especial consideración.

-Por su parte, Iván G. se encargará de comunicarse con la dirección de la empresa y a su vez con el director financiero, sobre las cuestiones operativas propias de la auditoría. El equipo de trabajo, además, se compone de dos seniors y 4 juniors de auditoría.

En caso de detectarse deficiencias significativas en el control interno (ver NIA-ES 265), el equipo de auditoría del grupo decidirá qué se va a comunicar de forma oral o escrita, en la medida en que pueda comprometer el trabajo de los auditores.

Los auditores del encargo del grupo han confeccionado la estrategia global de auditoría y se va a proceder a comunicar a los responsables del gobierno de la entidad el “alcance y momento de realización de la auditoría planificados”, de acuerdo con el siguiente detalle.

-**Procedimientos preliminares las áreas de ingresos, coste de ventas, gastos de personal e inmovilizado.** Se efectuará análisis del control interno y pruebas de control en diciembre de 20X0.

-**Arqueo de las cajas:** 31 de diciembre de 20X0.

-**Inventario físico:** 31 de diciembre de 20X0 o en la fecha más próxima, con un intervalo no superior a 5 días.

-**Selección y envío de confirmaciones de terceros.** Finales de enero de 20X1.

- **Pruebas finales de auditoría (control y cumplimiento) y verificación de estados financieros.** Primera quincena de marzo de 20X1.

|  |
| --- |
| La materialidad de los estados financieros en su conjunto es de 100.000 u.m.  La materialidad de ejecución de trabajo es de 60.000 u.m.  (NIA-ES 320) |

**Desarrollo de la auditoría -**

La auditoría se desarrolla en tres etapas fundamentales, de acuerdo con las NIA-ES:

1. Valoración de los riesgos.
2. Respuesta a los riesgos valorados.
3. Emisión del informe de auditoría.

En la etapa de valoración de riesgos, la entidad ha determinado que existen diversos riesgos de incorrección material (RIM) de carácter significativo, en relación con dos parámetros fundamentales:

-probabilidad de ocurrencia

-magnitud del impacto en las cuentas anuales.

Recordemos que:

|  |
| --- |
| RIM = RI x RC  RI: riesgo inherente (dos tipos: de fraude y de negocio)  RC: riesgo de control |

A continuación vamos a analizar cada uno de los posibles riesgos detectados en la etapa de valoración de riesgos:

1. **Estimaciones sobre rentabilidad futura.-**

En el balance de situación del Grupo nos encontramos con los siguientes elementos:

-Activos por impuestos diferidos por 1.000.000 u.m.,

-Fondo de comercio por comercio por 5.000.000 u.m.

-Otros activos intangibles por 200.000 u.m.

La contabilización de dichos activos está basada en la rentabilidad futura del Grupo.

Además, durante el año, se ha registrado un deterioro del fondo de comercio por 500.000 u.m., provenientes del segmento agrícola, como consecuencia de una reestructuración dentro del Grupo, de forma que se han visto afectados los beneficios futuros. Las cuentas anuales recogen con detalle los juicios y estimaciones relacionados con estas partidas.

La estimación de la rentabilidad futura requiere la aplicación de importantes juicio por la dirección teniendo en cuenta las incertidumbres que existen en los mercados en los que opera el Grupo y los cambios que se esperan en un futuro previsible como consecuencia de una cambiante regulación, de la cual la delimitación es lo más significativo.

Los juicios clave hechos por la dirección incluyen la estimación futura de ganancias fiscales, el crecimiento a largo plazo y las tasas de descuento. La sensibilidad de estos juicios clave y su efecto sobre el valor en libros del valor del fondo de comercio se ha puesto de manifiesto en la Nota 10 de las cuentas anuales consolidadas y las bases de los activos por impuestos diferidos se ha reflejado en la Nota 15 de las cuentas anuales consolidadas.

1. **Presiones para cumplir con los presupuestos -**

Durante los últimos dos años, en relación con la rama de automoción del Grupo, se han publicado en su página web una serie de revisiones de estimaciones de ingresos y beneficios, con una tendencia general decreciente en ambas magnitudes, lo que ha propiciado que se hayan producido decrecimientos significativos asociados en el precio de las acciones del Grupo. En definitiva, las perspectivas del negocio parecen más que pesimistas en estos momentos.

En este sentido, el consejo de administración ha dado instrucciones claras a la Dirección y a los altos ejecutivos financieros en más de una ocasión para evitar considerar la presión para cumplir con los presupuestos en la preparación de los resultados financieros, así como administrar y estar pendientes de cómo dicha presión podría afectar al personal del Grupo en un sentido más amplio.

Pese a ello, la continua presión y los incentivos para que la Dirección cumpla con los últimos presupuestos aumenta, sin lugar a dudas, el riesgo inherente de manipulación de los estados financieros del Grupo. Además, los resultados son sensibles a estimaciones y juicios significativos, particularmente en lo que se refiere a los ingresos y costes asociados con los contratos a largo plazo, y hay una amplia gama de resultados aceptables de los mismos que podrían dar lugar a diferentes niveles de beneficios e ingresos.

1. **Riesgos regulatorios y legales -**

Uno de los segmentos de negocio en los que el Grupo opera es en los juegos de azar, concretamente en apuestas deportivas y casinos. Sin embargo, si bien las ganancias parecen elevadas, en determinados países del sudeste asiático los abogados del Grupo opinan que la licencia con la que se está operando puede que no sea la adecuada, lo que en un momento dado podría dar lugar a sanciones.

No sólo eso: cabe la posibilidad que los impuestos pagados a las autoridades reguladoras en dichas jurisdicciones también sean incorrectos, cuestión que se detalla adecuadamente en la memoria de las cuentas anuales. Los auditores creen que los pasivos contingentes por esta cuestión podrían estar influidos por las expectativas del mercado y por los bonus a directivos por objetivos.

1. **Derechos de acceso sobre TI (tecnologías de la información) –**

Como hoy en día la práctica totalidad de las grandes corporaciones, el Grupo ÑÑÑ depende de los sistemas informáticos en general, para la gestión de las diferentes empresas del grupo y también en la emisión de la información administrativa y financiera.

Sin embargo, el encargado de cumplimiento del Grupo ha sido reportado acerca de una serie de deficiencias en los controles de provisión de acceso a los sistemas de TI, que han aumentado el riesgo de que personas no autorizadas dentro de la firma o incluso externas tenga un acceso inapropiado, no sólo a la información sino a su manipulación, lo que ha propiciado que el Grupo haya establecido un programa de actividades para remediar esas deficiencias durante el ejercicio del que se está efectuando la auditoría.

No obstante, todavía debe evaluarse por parte del Grupo hasta qué punto dichas “intromisiones” han propiciado que los sistemas y bases de datos afectados hayan sido modificados durante el ejercicio que se está auditando, así como su efecto en el cierre del mismo.

1. **Valor contable de los terrenos y obras en curso -**

Dentro de la rama inmobiliaria, el Grupo está desarrollando una frenética actividad inmobiliaria tras los “brotes verdes” que se vislumbran en la situación del país. Actualmente, en contabilidad hay contabilizados terrenos y obra en curso por importe de 600.000 u.m.

Por otro lado, el valor en libros de los terrenos y la obra en curso dependen de supuestos que requieren la aplicación de juicios: supuestos sobre los precios de venta pronosticados, sobre la planificación de las futuras obras, sobre los costes de la construcción, así como de la recuperación de dichos costes, todos los cuales contienen un elemento de juicio e incertidumbre.

Los precios de venta previstos presentan cierto grado de incertidumbre, como consecuencia de las cambiantes condiciones de los mercados, al igual que ocurre con los costes de producción, que también pueden variar en función del mercado, así como de otra serie de circunstancias imprevistas que puedan afectar en el proceso de construcción.

Pues bien, a la finalización de la auditoría, a las circunstancias anteriormente descritas, se agregan dos cuestiones también de la mayor significatividad desde el punto de vista de la socia del equipo del encargo:

1. **Empresa en funcionamiento –**

El Grupo, en sus cuentas anuales consolidadas, manifiesta expresamente que hay pérdidas consolidadas durante dos ejercicios consecutivos y fondo de maniobra negativo únicamente en el ejercicio actual, de la siguiente forma:

“A 31 de diciembre de 20X0, el Grupo manifiesta pérdidas consolidadas significativas por 125.000 u.m. (97.000 u.m. de pérdidas en 20X0-1), los miembros del consejo de administración de la sociedad dominante que las pérdidas son consecuencia de una venta extraordinaria de activos no corrientes y dos años de crisis consecutivos. Por su parte, el fondo de maniobra es por primera vez negativo en 20X0 por importe de 22.000 u.m., que es achacable a una situación de inmovilización de tesorería en una imposición a plazo fijo en el largo plazo.

Bajo la consideración de los administradores del Grupo, actualmente no existe riesgo alguno de cobrar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios, de modo que no se han tomado ninguna medida especial a respecto, dadas las condiciones normales del negocio de la entidad”.

1. **Inversiones en países con sanciones económicas -**

El Grupo tiene una participación del 22% en PETROLOK, una empresa rusa, si bien dicho país ha sido afectado desde hace unos años por sanciones de los Estados Unidos y de la Unión Europea y se plantea la posibilidad que el gobierno ruso, en algún momento, pudiera nacionalizar los activos de dicha empresa o bien intentar tomar el control total de las operaciones de la misma.

Los auditores de PETROLOK son una firma de auditoría rusa, que ha prestado toda la colaboración posible con el equipo del encargo de auditoría del Grupo.

**CUESTIONES A RESOLVER:**

1. ¿De qué modo se pueden comunicar las responsabilidades del auditor en relación con los estados financieros?
2. ¿Deben las KAM/AMRA modificar el contrato de auditoría?
3. ¿Deben ser comunicadas las KAM/AMRA, de alguna forma, la programación de auditoría a efectuar, a los responsables de gobierno de la entidad?
4. ¿En qué momento procede la comunicación de los riesgos significativos?
5. Proceder a redactar las KAM/AMRA, su justificación y forma de dejar constancia en los papeles de trabajo.
6. Efectuar un modelo de comunicación de los hallazgos significativos de la auditoría y decidir en qué momento se debe efectuar dicha comunicación.
7. ¿Cómo afectan los requerimientos de ética en relación con la auditoría del componente de Rusia?
8. Efectuar el informe de auditoría, considerando las cuestiones clave de la auditoría en su caso.
9. Indicar de qué modo afectan las KAM/AMRA a la carta de manifestaciones de la dirección y a la comunicación de debilidades significativas.
10. ¿Cómo podemos documentar las KAM/AMRA en los papeles de trabajo?
11. Efectuar el informe de auditoría en el caso en que se produzca:
    1. Una opinión con salvedades, por falta de información en el caso de empresa en funcionamiento, pues el auditor entiende que hay una incertidumbre material y no se detallan los planes de la dirección.
    2. Una opinión denegada, en dos escenarios diferentes:
       1. al no haber la empresa dado el soporte justificativo necesario de la rentabilidad futura prevista en relación con los activos por impuestos diferidos, fondo de comercio e intangibles y estos son los únicos riesgos más significativos.
       2. mismo caso que el anterior, pero suponiendo que además que se consideran el resto de riesgos más significativos.