

Examen de aptitud profesional para **inscripción en el** **Registro Oficial de Auditores** **de Cuentas (ROAC)**

Orden ETD/680/2021, de 23 de junio

AUDITORES
INSTITUTO DE CENSORES JURADOS
DE CUENTAS DE ESPAÑA

E **economistas**
Consejo General
REA auditores

Ejercicios y soluciones a los mismos



Edita:
Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
C/ Paseo de la Habana, 1.
Tel: 914 460 354
Fax: 914 471 163
www.icjce.es

Edición 2023

I.S.B.N.: 978-84-17367-54-1
Depósito legal: M-15083-2023
Imprime: Imprime tu letra S.L.



ÍNDICE



PRESENTACIÓN _____	7
TRIBUNAL _____	11
CONVOCATORIA _____	15
CUESTIONARIO CORRESPONDIENTE A LA PRIMERA FASE _____	45
BLOQUE I. CONTABILIDAD Y AUDITORÍA _____	47
MÓDULO I.1. AUDITORÍA _____	49
MÓDULO I.2. MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLES EN ESPAÑA _____	69
MÓDULO I.3. OTRAS MATERIAS CONTABLES _____	77
SUPUESTO CORRESPONDIENTE A LA SEGUNDA FASE _____	81
ENUNCIADO _____	83
SOLUCIONES _____	133



PRESENTACIÓN



Publicar el contenido y la solución del examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas en su convocatoria de 2021 es una valiosa contribución para aquellos nuevos candidatos interesados en unirse a esta fascinante actividad profesional de auditor de cuentas. Esta publicación tiene como objetivo proporcionar una ayuda complementaria en la preparación para el examen, no solo para los candidatos directos, sino también para estudiantes de diferentes másteres enfocados en esta disciplina que pueden estar interesados en esta actividad profesional.

El libro, coeditado por las dos Corporaciones representativas de los auditores españoles, contiene el examen de aptitud profesional para la inscripción en el ROAC, convocado mediante Orden Ministerial (ETD/680/2021, de 23 de junio). Incluye la solución oficial empleada por el tribunal, junto con comentarios y desarrollos que facilitan la comprensión de la solución presentada, abarcando tanto la normativa existente en ese momento como la actual.

El examen consta de dos pruebas: una parte teórica y un cuestionario teórico-práctico relacionado con cuestiones sobre independencia y conocimiento del marco normativo de auditoría. El formato del examen se acerca más a los modelos de acceso internacionalmente empleados, a fin de poder calificar de manera objetiva las pruebas y facilitar su corrección por parte del tribunal. No obstante, al ser una herramienta de evaluación en constante cambio puede implicar modificaciones respecto a futuras convocatorias, no con ello invalidando las bondades de este texto respecto al contenido, extensión y complejidad de esta prueba.

Las principales novedades normativas acaecidas a lo largo del periodo entre pruebas se centran en la publicación de un nuevo y deseado Reglamento de Ley de Auditoría de Cuentas, que pone en orden la situación reguladora de nuestra actividad y aumenta la necesaria seguridad jurídica. Asimismo, ciertas modificaciones dentro del marco normativo contable español (PGC 2007) armonizan nuestro texto en relación con el registro de ingresos e instrumentos financieros con la normativa internacional.

En general, esperamos que este documento sea de utilidad para aquellos que aspiren a convertirse en miembros del Registro Oficial de Auditores de Cuentas, sirviendo como herramienta de estudio y comprensión del contenido y dificultad de las pruebas, aunque debemos resaltar que el contenido y formato de cada prueba siempre dependen del tribunal en cada convocatoria. Finalmente, agradecemos el trabajo desarrollado por todos los involucrados en la organización y realización de las pruebas.

Ferrán Rodríguez

*Presidente del Instituto de
Censores Jurados de
Cuentas de España*

Emilio Álvarez

*Presidente del Registro de
Economistas Auditores
REA-CGEE*



TRIBUNAL

Tribunal titular ROAC 2021

Presidente	Subdirector/a General de Normas Técnicas. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Vocales	Doña Cristina Vidal Retavé, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Doña Ana Manzano Cuadrado, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Don Lorenzo Lara Lara, A propuesta del Consejo General de Economistas de España – Registro de Economistas Auditores. Doña Gemma Soligó Illamola, A propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Doña María Antonia García Benau, Catedrática de Universidad de Economía Financiera y Contabilidad. A propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Don Juan Miguel Bascones Ramos, Representante de la Intervención General de la Administración del Estado, designado a propuesta de dicha Intervención.
Secretario	Don Juan Manuel Pérez Iglesias, Con voz y sin voto, nombrado a propuesta de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

Tribunal suplente ROAC 2021

Presidente	Secretario/a General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Vocales	Don Álvaro Urrutia Santos, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Don Carlos Moreno Saiz, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Don Emilio Álvarez Pérez-Bedia, A propuesta del Consejo General de Economistas de España- Registro de Economistas Auditores. Doña Pilar García Agüero, A propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Don José Antonio Gonzalo Angulo, Catedrático de Universidad de Economía Financiera y Contabilidad Nombrado a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Doña Almudena Gutiérrez Amil, Representante de la Intervención General de la Administración del Estado, designada a propuesta de dicha Intervención.
Secretario	Don. Antonio Mora Puigví Con voz y sin voto, nombrado a propuesta de las Corporaciones de los auditores de cuentas.

CONVOCATORIA

**Orden Ministerial
(ETD/680/2021, de 23 de junio)
sobre la Convocatoria para
inscripción en el Registro
Oficial de Auditores de Cuentas
(ROAC)
(Convocatoria 2021)**

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

108011

Orden ETD/680/2021, de 23 de junio, por la que se publica la convocatoria conjunta del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, del examen de aptitud profesional para la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

De conformidad con lo establecido en el artículo 9.3 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, y el artículo 30 del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, dispongo la publicación de la convocatoria única, a propuesta conjunta del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, del examen de aptitud profesional para la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, aprobada mediante Resolución de 31 de mayo de 2021 de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, contenida en el anexo a la presente Orden.

Esta orden producirá efectos el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Madrid, 23 de junio de 2021.—La Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, Nadia Calviño Santamaría.

ANEXO

Resolución de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la convocatoria única, a propuesta conjunta del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, del examen de aptitud

profesional para la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

1. Convocatoria.

1.1. Se convoca en convocatoria única, a propuesta conjunta del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, el examen de aptitud profesional para la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) dependiente de éste, previa aprobación por dicho Instituto de las bases que se recogen en los apartados que integran la convocatoria.

Quienes superen este examen de aptitud profesional tendrán derecho a solicitar su inscripción en el ROAC, siempre que cumplan las condiciones para ello, sin perjuicio de que puedan solicitar, asimismo, su adscripción en las Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas, de conformidad con sus estatutos propios.

1.2. Las pruebas de aptitud se celebrarán en Madrid y Barcelona, en el lugar, día y hora que determine el Tribunal nombrado, debiéndose anunciar con una antelación mínima de diez días hábiles en las sedes nacionales y territoriales de cada una de las Corporaciones proponentes, así como en sus páginas web, y en la página web del ICAC. Deberá transcurrir un plazo de, al menos, tres meses desde la fecha de publicación de la convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado» y la de realización de la primera fase del examen. Asimismo, entre las fechas de realización de la primera y de la segunda fase del examen no deberá transcurrir un período de tiempo superior a seis meses. En todo caso, se respetarán las limitaciones de aforo en las aulas y medidas extraordinarias de seguridad para la celebración de las pruebas selectivas, así como la celebración de los exámenes se retrasará si así fuera necesario a causa de la evolución del COVID-19.

Los examinandos deberán señalar en el modelo de solicitud que se acompaña en el anexo II, la sede en la que van a realizar el examen, no pudiendo examinarse posteriormente en ciudad distinta de la marcada en la solicitud.

1.3. La presente Resolución se publicará en «Boletín Oficial del Estado», en la sede electrónica del ICAC www.icac.gob.es y en las páginas webs de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

2. Examen de aptitud.

2.1. Fases: El examen de aptitud constará de dos fases:

a) Una primera fase, en la que se comprobará el nivel de conocimientos teóricos alcanzados respecto de las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Quienes superen la primera fase del examen de aptitud quedarán dispensados en las dos próximas convocatorias de la realización de dicha prueba, sin perjuicio de la obligación de realizar, en su caso, los programas de formación adicional en relación con materias no cursadas o con su actualización, cuando fuera exigida por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, o por el Reglamento que la desarrolla, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero (en adelante Reglamento aprobado por Real Decreto 2/2021)..

b) Una segunda fase, en la que se comprobará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

2.2. Requisitos para acceder al examen de aptitud: Las personas que deseen ser admitidos al examen de aptitud profesional deberán reunir, en la fecha de expiración del plazo señalado en el apartado 3.1, los requisitos siguientes:

a) Ser mayor de edad.

b) Tener la nacionalidad española o la de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea, sin perjuicio de lo que disponga la normativa sobre el derecho de establecimiento.

c) Haber obtenido una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional.

No se exigirá este requisito a quienes, cumpliendo el resto de los requisitos establecidos en este apartado, hayan cursado los estudios u obtenido los títulos que facultan para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica señalada en la letra e) de este apartado, con un período mínimo de ocho años, en trabajos realizados en el ámbito financiero y contable, especialmente referidos al control de cuentas anuales, cuentas consolidadas

y estados financieros análogos, de los cuales al menos cinco años hayan sido realizados con un auditor de cuentas o una sociedad de auditoría, y en el ejercicio de esta actividad en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

d) Haber seguido los programas de enseñanza teórica exigidos en el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio en los términos previstos en el artículo 27 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 2/2021 y de acuerdo con la Resolución de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen, con carácter general, las condiciones que deben cumplir los programas de formación teórica de auditores, y la Resolución de 12 de junio de 2012, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional en función de lo establecido en el artículo 36.2 del Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (Real Decreto 1517/2011), resoluciones todas en vigor en tanto en cuanto no contradigan lo dispuesto en el Reglamento aprobado por el Real Decreto 2/2021. A estos efectos, serán igualmente válidos aquellos programas de enseñanza teórica seguidos de conformidad con el artículo 24 del Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre y las Resoluciones del ICAC de fechas 10 de mayo de 1991, 5, 6 y 7 de mayo de 1997 y 8 de octubre de 2010.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los dos párrafos anteriores de esta letra, será necesario, en su caso, haber realizado los programas de formación teórica adicional necesarios de acuerdo con lo establecido en la Resolución del ICAC de 22 de julio de 2014, por la que se regulan los programas de formación teórica adicional que deben seguir las personas de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria primera del Reglamento aprobado por el Real Decreto 2/2021.

Se considerará que cumplen el requisito de haber seguido programas de enseñanza teórica quienes tengan reconocida expresamente dicha formación en alguna de las dos convocatorias anteriores a la presente convocatoria siempre que hubieran acreditado la realización de la formación teórica adicional en las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria primera del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, las respectivas

Órdenes Ministeriales de convocatoria y en la Resolución del ICAC de 22 de julio de 2014 publicada a estos efectos.

e) Haber cumplido el requisito de formación práctica a que se refiere el artículo 9.2.b) de la Ley 22/2015, de 20 de julio de acuerdo con lo señalado en el artículo 28.1 y 28.2 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 2/2021, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria segunda de este mismo Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

A estos efectos, y según la disposición transitoria segunda del Reglamento aprobado por Real Decreto 2/2021, la formación práctica adquirida antes del 1 de enero de 2015 podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el artículo 25.3 del derogado Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988, de 12 de julio.

La formación práctica adquirida entre el 1 de enero de 2015 y el 30 de enero de 2021 (fecha de entrada en vigor del Reglamento aprobado por Real Decreto 2/2021) podrá acreditarse conforme a lo dispuesto en el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

La adquirida con posterioridad a la fecha de entrada en vigor del Reglamento aprobado por Real Decreto 2/2021 (31 de enero de 2021), lo será atendiendo a lo dispuesto en su artículo 28.

Asimismo, se considerará que cumplen el requisito de formación práctica quienes hayan sido admitidos a la segunda fase del examen en alguna de las tres convocatorias anteriores a la presente convocatoria.

La falta de justificación en tiempo y forma de todos o alguno de los requisitos señalados, hará que el interesado decaiga en sus derechos, declarándose nulas todas sus actuaciones en el examen de aptitud profesional, con pérdida de los derechos de examen que hubiera satisfecho.

El cumplimiento de los requisitos anteriores para acceder a los exámenes de aptitud no exime, a aquellos candidatos que superen las pruebas, de cumplir los requisitos y presentar, en su caso, la documentación exigida para el acceso al ROAC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas..

2.3. Características de la primera fase del examen:

a) La primera fase consistirá en contestar por escrito a un cuestionario de preguntas tipo test sobre las materias recogidas en el anexo I. Las preguntas sobre normativa se referirán a la normativa vigente al día en el que se publique la convocatoria en el BOE.

b) La duración máxima del ejercicio será de seis horas.

c) Queda prohibida la utilización de textos legales, reglamentarios, normativa emitida por la Unión Europea y de las Normas Técnicas de Auditoría, comentadas o no, incluidas las consultas publicadas por el ICAC en su Boletín Oficial, así como cualquier otro texto en soporte papel o electrónico. Asimismo, queda prohibida la utilización de cualquier clase de dispositivo móvil durante la realización del examen.

2.4. Dispensas de la primera fase del examen:

1. A efectos de lo establecido en el artículo 29.2 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, quienes posean los títulos de Licenciado, Ingeniero, Profesor Mercantil, Arquitecto o Diplomado universitario a que se refiere la disposición transitoria primera de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, quedarán dispensados de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen en aquellas materias que hubiesen superado en los estudios requeridos para la obtención de dichos títulos, en los términos establecidos en los apartados decimosegundo, decimotercero y anexo B de la Resolución del ICAC de 12 de junio de 2012, por la que se regulan los criterios generales de dispensa correspondientes a la realización de los cursos de formación teórica y a la superación de la primera fase del examen a quienes posean una titulación oficial con validez en todo el territorio nacional.

En este supuesto, deberá acreditarse la realización de la formación teórica en las restantes materias no dispensadas correspondientes al título poseído, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria primera del Reglamento aprobado por el Real Decreto 2/2021, y, en su caso, la actualización correspondiente en las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución del ICAC publicada a este respecto, de 22 de julio de 2014.

2. Quienes posean una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, de las reguladas en el artículo 34.1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, quedarán dispensados de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen en aquellas materias que hayan superado en los estudios requeridos para la obtención de dicha titulación, en los términos establecidos en las Resoluciones del ICAC a estos efectos, de fechas 10 de mayo de 1991, 5 de mayo de 1997, 8 de octubre de 2010 y 12 de junio de 2012.

En este supuesto, deberá acreditarse, en su caso, la realización de la formación teórica en las restantes materias no dispensadas correspondientes al título poseído, así como, si procede, la actualización correspondiente en las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución del ICAC publicada a este respecto, de fecha 22 de julio de 2014.

3. Quienes hubieran realizado un programa de enseñanza teórica de auditores homologado por el ICAC, con efecto de dispensa de la primera fase del examen, que constituya una titulación distinta a la oficial y con validez en todo el territorio nacional de una Universidad, quedarán dispensados de las materias cursadas de conformidad con lo dispuesto en las Resoluciones de este Instituto de fechas 5 de mayo de 1997, 8 de octubre de 2010 y 12 de junio de 2012.

Las personas a que se refiere esta letra, deberán acreditar, en su caso, la realización de la formación teórica en las restantes materias no dispensadas correspondientes al título poseído, así como, si procede, la actualización correspondiente en las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución del ICAC publicada a este respecto, de fecha 22 de julio de 2014.

4. Quienes hayan superado la primera fase del examen de aptitud en alguna de las dos convocatorias anteriores a la presente convocatoria, estarán dispensados de realizar las pruebas correspondientes a dicha fase en esta convocatoria, siempre que acrediten la realización de la formación teórica necesaria exigida en relación con las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), mediante un programa de formación

adicional realizado de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 22 de julio de 2014..

2.5. Requisitos para acceder a la segunda fase del examen: Para el acceso a la segunda fase del examen de aptitud profesional se deberán reunir, además de lo exigido en la base 2.2 para acceder a la primera fase, el requisito de haber superado la primera fase del examen o haber sido dispensado de dicha prueba, ya sea en esta o en alguna de las dos anteriores convocatorias (2017 y 2019) por cumplir las bases contenidas en dichas convocatorias y sin que sean acumulables las dispensas de convocatorias anteriores.

La falta de justificación en tiempo y forma de todos o algunos de los requisitos señalados, hará que el interesado decaiga en sus derechos, declarándose nulas todas las actuaciones en esta fase del examen de aptitud profesional, con pérdida de los derechos de examen que hubiera satisfecho.

2.6. Características de la segunda fase del examen:

Consistirá en la resolución de uno o varios supuestos prácticos relacionados con la actividad de auditoría de cuentas. Podrá efectuarse mediante la resolución de cuestionarios que contemplen varias opciones.

El examen práctico de la segunda fase deberá realizarse atendiendo a la normativa vigente al día en que se publique la convocatoria en el BOE.

La duración máxima del ejercicio será de seis horas, pudiendo realizarse en una o dos sesiones en la misma jornada, a decisión del Tribunal.

Se podrán consultar textos legales, reglamentarios, la normativa emitida por la Unión Europea y las Normas Técnicas de Auditoría, comentadas o no, incluidas las consultas publicadas por el ICAC en su Boletín Oficial, así como cualquier otro texto en soporte papel, publicado y de acceso público. Asimismo, se podrán utilizar máquinas calculadoras sin capacidad para almacenar datos de cualquier tipo y tablas financieras y estadísticas. Queda prohibida la utilización de cualquier clase de dispositivo móvil durante la realización del examen, así como esquemas o resúmenes elaborados para uso propio.

3. Solicitudes.

3.1. Las solicitudes de admisión al examen deberán dirigirse al Presidente del ICAC, mediante el modelo de solicitud que se recoge en el anexo II, e irán acompañadas de la debida acreditación de los requisitos exigidos en las bases 2.2, 2.4 y 2.5 de esta convocatoria, de acuerdo con lo establecido en esta base, y del justificante de haber satisfecho los derechos de examen a que se refiere la base 3.8.

El modelo de solicitud de admisión al examen se encuentra a disposición de los interesados en la sede electrónica del ICAC, <https://www.icac.gob.es/examenesroac> y en las páginas web de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

Las solicitudes de admisión, acompañadas de la documentación acreditativa citada anteriormente, deberán presentarse preferiblemente de forma electrónica pudiendo utilizar para ello, el acceso desde la página web del ICAC <https://rec.redsara.es/registro> de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en el plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado». El Tribunal podrá, en cualquier momento del proceso, requerir a cada solicitante que presente la documentación original correspondiente a la presentada de forma electrónica.

Conforme a lo establecido en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, se informa que los datos e información facilitados e incorporados en las solicitudes de admisión, así como los que figuren en la documentación acreditativa, serán objeto de tratamiento con la finalidad de gestionar las solicitudes y otros trámites relacionados con las pruebas para el proceso de acceso al ROAC, siendo el Responsable del Tratamiento el ICAC, quedando reconocidos los derechos previstos en la normativa vigente en materia de privacidad.

Para obtener información, visite la Política de Privacidad del ICAC en <https://www.icac.gob.es/politica-deprivacidad>.

Adicionalmente, para aquellas situaciones que la presentación electrónica no sea posible, las solicitudes de admisión, acompañadas de la documentación acreditativa citada anteriormente, podrán presentarse presencialmente o por correo en cualquiera de las sedes nacionales o territoriales de las Corporaciones

convocantes, así como en el registro del ICAC en el plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado». En este caso, se informa que las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas a las que se remiten las solicitudes de admisión, acompañadas de la documentación acreditativa citada anteriormente en esta base, se configurarán como cesionarias de los datos incluidos en dichas solicitudes con la finalidad de proceder a la gestión de estas de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley. El Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores (CGE) tratará los datos de conformidad con lo previsto en su Política de Privacidad, accesible en www.economistas.es. Por su parte el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) tratará los datos de conformidad con lo previsto en su Política de Privacidad, accesible en www.icjce.es.

3.2. Los programas de enseñanza teórica a que se refiere el apartado d) de la base 2.2 deberán justificarse mediante titulación universitaria o certificado emitido por la Universidad, Corporación Pública representativa de auditores o Centro de Enseñanza correspondiente, en el que se haga constar que el solicitante ha superado dichos programas de enseñanza teórica. En el supuesto de haber sido admitido a la primera fase del examen en alguna de las dos convocatorias anteriores a la presente convocatoria este requisito deberá declararse en la solicitud.

3.3. Quienes, conforme a lo establecido en los apartados 1 y 2 de la base 2.4, estén dispensados de alguna de las materias que componen la primera fase del examen, según lo establecido en las Resoluciones del presidente del ICAC de 8 de octubre de 2010 y de 12 de junio de 2012, deberán optar por la dispensa genérica o específica, presentando junto a la solicitud de admisión los siguientes documentos (en el caso de no utilizar el registro electrónico la documentación presentada deberá estar debidamente compulsada):

a) Copia del título a que se refieren los apartados 1 y 2 de la base 2.4 de la presente convocatoria y, en su caso, certificado oficial de estudios que acredite que se han superado todas las materias.

b) En el supuesto de optar por la dispensa específica, además del documento anterior, copia de la Resolución del ICAC sobre la dispensa específica por materias solicitada. En caso de que el mencionado Instituto, en la fecha de presentación de la instancia, todavía no hubiera resuelto sobre la referida dispensa deberá adjuntarse copia de la solicitud presentada al mismo.

c) En su caso, copia del título o certificado académico emitido por la correspondiente Universidad o Corporación representativa de auditores de los programas de enseñanza teórica realizados sobre las materias no dispensadas de acuerdo con las letras a) y b) anteriores, así como, si procede, el certificado que acredite la realización del programa de formación teórica adicional relativo a las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), en los términos a que se refiere la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 22 de julio de 2014.

3.4. Quienes, conforme a lo establecido en el apartado 3 de la base 2.4, estén dispensados de la primera fase del examen de aptitud en determinadas materias, por haber realizado un programa de enseñanza teórica de auditores homologado por el ICAC con efecto de dispensa en dichas materias, que constituya una titulación distinta de la oficial y con validez en todo el territorio nacional de una Universidad, a que se hace referencia en dicho apartado, deberán presentar junto a la solicitud de admisión, copia del título universitario o certificado académico emitido por la Universidad correspondiente a dicho programa de enseñanza teórica. En el caso de no utilizar el registro electrónico la documentación presentada deberá estar debidamente compulsada.

Asimismo, deberán presentar, en su caso, copia del título o certificado acreditativo de la correspondiente Universidad o Corporación representativa de auditores de los cursos realizados sobre las materias no dispensadas correspondientes a dicho título; así como del programa de formación teórica adicional relativo a las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), en los términos establecidos en la Resolución del ICAC de 22 de julio de 2014 sobre esta materia. En el caso de no utilizar el registro electrónico la documentación presentada deberá estar debidamente compulsada.

3.5. Quienes, conforme a lo previsto en el primer párrafo del apartado 4 de la base 2.4, hayan superado la primera fase del examen en alguna de las dos convocatorias anteriores a la presente convocatoria deberán declarar dicha circunstancia en la solicitud. Adicionalmente, deberán presentar copia del título o certificado acreditativo del programa de formación teórica adicional relativo a las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), en los términos establecidos en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 22 de julio de 2014. En el caso de no utilizar el registro electrónico la documentación presentada deberá estar debidamente compulsada.

3.6. La formación práctica adquirida a que se refiere el apartado e) de la base 2.2, deberá acreditarse mediante certificación expedida por auditor de cuentas o sociedad de auditoría autorizado en cualquier Estado miembro de la Unión Europea, en la que se deberá hacer referencia al tiempo efectivo trabajado en auditoría de cuentas, así como el vínculo contractual que haya existido entre el solicitante y la persona habilitada para el ejercicio de la auditoría de cuentas que emite la certificación. El vínculo contractual deberá justificarse fehacientemente. Adicionalmente, en relación con la formación práctica adquirida con posterioridad al 1 de enero de 2015 y hasta 30 de enero de 2021 deberá hacerse constar en el certificado el número de horas realizadas en la actividad de auditoría de cuentas durante ese período.

De conformidad con la Resolución de 30 de marzo de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre diversos aspectos relacionados con la acreditación e información del requisito de formación práctica exigido para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, desde el 1 de octubre de 2016 se debe acreditar la formación práctica mediante los modelos indicados en dicha Resolución. Igualmente, puede acreditarse la formación práctica adquirida antes del 1 de octubre de 2016 conforme a esos mismos modelos de forma voluntaria. En cuanto a la formación práctica adquirida desde el 30 de enero de 2021 hasta un mes desde la publicación de la convocatoria como indica el punto 3.1 de esta resolución, se justificará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 del Reglamento aprobado mediante Real Decreto 2/2021.

3.7. Quienes hayan sido admitidos a la segunda fase del examen en alguna de las tres convocatorias anteriores, deberán declarar dicha circunstancia en la solicitud..

3.8. Las solicitudes de admisión deberán ir acompañadas del justificante de haber satisfecho la cantidad de 160,00 euros. Dicho pago deberá realizarse antes de que termine el plazo de presentación de las solicitudes de admisión a través del correspondiente ingreso o transferencia bancaria en la cuenta corriente con IBAN: ES47 2085 9967 6303 3037 5536 de la entidad, habilitada al efecto de esta convocatoria, incluyendo expresamente el nombre y apellidos del solicitante y la mención «EXAMEN ROAC 2021». La falta de justificación del abono total de la cantidad anterior determinará la exclusión del aspirante.

3.9. Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 53.1.d) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la no presentación de la documentación acreditativa citada en tiempo y forma supondrá la exclusión del aspirante, con pérdida de los derechos de examen que hubiera satisfecho.

3.10. Una vez examinadas por el Tribunal las solicitudes de admisión, y en un periodo de tiempo no superior a tres meses desde la expiración del plazo de presentación de solicitudes establecido en la base 3.1, se publicarán: por una parte, la lista provisional de aspirantes admitidos y excluidos a la primera fase del examen, conteniendo en este último supuesto las causas que han motivado su exclusión, y, por otra, la lista provisional de aspirantes dispensados de la primera fase del examen por haberse acreditado debidamente hallarse en alguno de los supuestos previstos en la base 2.4.

En el plazo de diez días hábiles desde la fecha de publicación de dichas listas, se podrán realizar las alegaciones a éstas que se estimen oportunas a fin de subsanar los defectos que pudieran ser objeto de ello.

En los quince días hábiles siguientes a la expiración del plazo de presentación de alegaciones, se publicarán, con carácter definitivo, las citadas listas y se señalará el lugar y fecha de celebración de la primera fase del examen.

Una vez concluida la primera fase del examen, se publicará la lista provisional de admitidos y excluidos a la segunda fase del mismo, conteniendo en este último supuesto las causas que han motivado su exclusión. Dicha lista comprenderá aquellas personas que hubieran aprobado la primera fase del examen en esta convocatoria, y aquellas otras a las que se hubiere reconocido la dispensa de realización de la primera fase.

En el plazo de diez días hábiles desde la fecha de publicación de dicha lista, se podrán realizar las alegaciones a ésta que se estimen oportunas a fin de subsanar los defectos que pudieran ser objeto de ello.

En los quince días hábiles siguientes a la expiración del plazo anterior, se publicará con carácter definitivo la citada lista y se señalará el lugar y fecha de celebración de la segunda fase del examen..

3.11. Las publicaciones de las listas y resoluciones adoptadas por el Tribunal calificador se efectuarán en la página web del ICAC <https://www.icac.gob.es/examenesroac> y en las sedes nacionales y territoriales de las Corporaciones proponentes, así como en sus respectivas páginas web.

3.12. Desde la página web del ICAC <https://www.icac.gob.es/examenesroac> los examinandos podrán acceder a la aplicación «Examen de aptitud profesional para el acceso al ROAC 2021» y consultar su nota; utilizando para ello su DNI/NIE y, un

número identificativo único e individualizado que les será entregado el día del examen.

4. Tribunal

4.1. El Tribunal calificador estará constituido de la siguiente forma:

Presidente/a: Subdirector/a General de Normas Técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocal: Doña Cristina Vidal Retavé, en representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocal: Doña Ana Manzano Cuadrado, en representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocal: Don Lorenzo Lara Lara, a propuesta del Consejo General de Economistas de España- Registro de Economistas Auditores.

Vocal: Doña Gemma Soligó Illamola, a propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Vocal: Doña María Antonia García Benau, catedrática de Universidad de Economía Financiera y Contabilidad, nombrada a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocal: Don Juan Miguel Bascones Ramos, representante de la Intervención General de la Administración del Estado, designado a propuesta de dicha Intervención.

El Secretario: Don Juan Manuel Pérez Iglesias, con voz y sin voto, a propuesta de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

El Tribunal suplente estará constituido de la siguiente forma:

Presidente/a: Secretario/a General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocal: Don Álvaro Urrutia Santos, en representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocal: Don Carlos Moreno Saiz, en representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocal: Don Emilio Álvarez Pérez-Bedia, a propuesta del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores.

Vocal: Doña Pilar García Agüero, a propuesta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

Vocal: Don José Antonio Gonzalo Angulo, Catedrático de Universidad de Economía Financiera y Contabilidad, nombrado a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocal: Doña Almudena Gutiérrez Amil, representante de la Intervención General de la Administración del Estado, designada a propuesta de dicha Intervención.

El Secretario: Don Antoni Mora y Puigvi con voz y sin voto, a propuesta de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

4.2. En lo que se refiere al régimen de funcionamiento del Tribunal se estará, en lo no previsto en esta Resolución, a lo dispuesto en la sección 3 del capítulo II del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Asimismo, a los miembros de dicho Tribunal les será de aplicación el régimen de abstención y recusación previsto en la sección 4 del capítulo II del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público.

4.3. El Tribunal se entenderá válidamente constituido cuando se reúnan el Presidente y el Secretario o, en su caso, quienes le sustituyan y, al menos, tres de sus vocales titulares o sus respectivos suplentes.

De acuerdo con el artículo 30.2 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, a los efectos de verificar el cumplimiento y acreditación de los requisitos contemplados en esta convocatoria, el Tribunal podrá requerir cuanta documentación precise de los solicitantes, de las Corporaciones y del ICAC.

4.4. A efectos de comunicaciones y demás incidencias, el Tribunal tendrá su sede en la Calle Huertas, n.º 26, 28014 Madrid.

Las consultas sobre la convocatoria y su proceso podrán efectuarse a través del correo electrónico:

convocatoriaexamenroac2021@icac.gob.es, sin que este correo tenga la consideración de Registro electrónico.

4.5. El Secretario del Tribunal levantará acta de cada una de las sesiones que se celebren, debiendo conservarse las actas de las sesiones para su constancia en archivos.

4.6. El Presidente del Tribunal adoptará las medidas oportunas para garantizar que los ejercicios sean corregidos sin que se conozca la identidad de los examinandos.

4.7. Finalizadas cada una de las fases del examen, el Secretario del Tribunal levantará sendas actas en las que hará constar la relación de personas que hayan superado cada una de ellas y en su caso, a petición del examinando, emitirá certificados individuales acreditando tales extremos. La copia de cada una de las mencionadas listas será remitida por el Tribunal al ICAC, acompañando, en el caso de la lista referida a las personas que hubieran superado la segunda fase del examen, la documentación acreditativa de la concurrencia en dichas personas de los requisitos exigidos en el artículo 9 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas y en el artículo 29 del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas.

El Tribunal calificador adoptará las medidas oportunas para que cada solicitante tenga acceso mediante medios electrónicos exclusivamente a su nota de cada una de las fases del examen a través de la página web del ICAC <https://www.icac.gob.es/examenesroac>.

4.8. Las decisiones del Tribunal calificador podrán ser recurridas ante el propio Tribunal en el plazo de diez días hábiles a partir de su respectiva publicación.

Dichos recursos consistirán en la solicitud de revisión de los exámenes con objeto de salvar errores que se hayan podido producir en el cálculo de las puntuaciones, así como la no inclusión como correcta de alguna respuesta que sí lo fuese, no pudiendo entrarse a valorar, en ningún caso, los criterios de evaluación seguidos

por el Tribunal calificador. La resolución de dichos recursos deberá adoptarse por mayoría del propio Tribunal calificador.

La resolución del Tribunal podrá ser recurrida en alzada ante el Presidente del ICAC, de acuerdo con lo establecido en el artículo 121 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

La documentación e informes que fuesen requeridos por el órgano competente para resolver el citado recurso, así como la que se solicitase para resolver el eventual recurso contencioso administrativo que pudiera interponerse deberá ser enviada por el Secretario del Tribunal.

Los Tribunales no podrán disolverse hasta que se haya dado traslado a los órganos judiciales de la totalidad de la documentación requerida a causa de la interposición, en su caso, de los recursos contenciosos administrativos, o hasta que haya transcurrido el plazo para su interposición.

4.9. Las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas proponentes deberán poner todos los medios materiales y humanos necesarios para llevar a buen fin el desarrollo de la convocatoria conjunta de examen.

A estos efectos, las citadas Corporaciones podrán crear una Comisión que será la encargada de dar el apoyo y asistencia necesarios al Tribunal en el desarrollo efectivo de la convocatoria. En tal caso, dicha Comisión estará integrada por representantes de cada Corporación y un representante del ICAC y será presidida por el Secretario del Tribunal designado.

4.10. El Tribunal adoptará, en su reunión constitutiva, sus normas de funcionamiento, por mayoría.

Esta Resolución producirá efectos el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial de Estado» mediante Orden Ministerial.

Firmado electrónicamente por D. Santiago Durán Domínguez, Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ANEXO I

Primera fase del examen

Bloque I. Contabilidad y Auditoría

Módulo I.1. Auditoría.

I.1.1 Gestión de riesgos y control interno.

I.1.2 Normas y procedimientos de auditoría.

I.1.3 Normas de acceso a la auditoría de cuentas.

I.1.4 Normativa sobre el control de calidad de la auditoría de cuentas.

I.1.5 Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES): Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

I.1.6 Normas de ética e independencia.

Módulo I.2. Marcos normativos de información financiera aplicables en España.

I.2.1 Plan General de Contabilidad y PGC de PYMES.

I.2.2 Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

I.2.3 Normas Internacionales de Información Financiera.

I.2.4 Otros marcos: contabilidad de entidades financieras y de seguros, de entidades sin ánimo de lucro, de entidades públicas y de situaciones concursales.

Módulo I.3. Otras materias contables.

I.3.1 Análisis de estados financieros.

I.3.2 Contabilidad analítica de costes, presupuestaria y de gestión.

I.3.3 Técnicas de valoración de empresas y confección de planes de viabilidad.

*Bloque II. Otras materias***Módulo II.1. Materias jurídicas.****Módulo II.2. Tecnología de la información y sistemas informáticos.****Módulo II.3. Otras materias.**

Las materias a que se hace referencia en el bloque II, quedarán restringidas al nivel de conocimientos que se especifica a continuación:

Módulo II.1. Materias Jurídicas.

Derecho de sociedades y de otras entidades y de gobernanza: Las sociedades en el marco económico. Sociedades civiles y sociedades mercantiles, tipos de sociedades mercantiles. La sociedad anónima: Constitución; variaciones del capital; transformación; fusión; disolución y liquidación. El control y la publicidad de las cuentas anuales en las sociedades anónimas. La sociedad de responsabilidad limitada: Aspectos jurídicos fundamentales. Fundaciones: Aspectos jurídicos fundamentales. Gobernanza empresarial: principios generales y papel del comité de auditoría en el buen gobierno de las entidades cotizadas. Nociones sobre régimen jurídico de cooperativas, fundaciones y otras entidades no lucrativas.

Derecho concursal: La Ley Concursal. Inicio del procedimiento. Insolvencia del deudor. La fase común. La calificación del concurso. La fase de convenio. La fase de liquidación. Obligaciones del auditor que actúa como administrador del concurso.

Derecho tributario: Fundamentos y marco legal del sistema impositivo. Impuestos directos e indirectos. El impuesto sobre sociedades. El impuesto sobre el valor añadido. Otros impuestos.

Derecho civil: Capacidad jurídica; Derechos y obligaciones. La persona física y la persona jurídica. El contrato: Diferentes tipos de contrato. La responsabilidad civil: especial referencia al régimen de la auditoría.

Derecho mercantil: La legislación mercantil: Ámbito de aplicación. La empresa: Propiedad comercial. Transmisión, arrendamiento y usufructo de la empresa. El empresario: Condición e inscripción del empresario. El Registro Mercantil: Nociones generales sobre su organización y funcionamiento; funciones, en especial legalización de los libros de los empresarios, nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y depósito y publicidad de las cuentas anuales. Los libros de los empresarios. La letra de cambio. El cheque. Los mercados de valores. Nociones generales sobre el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores.

Derecho del trabajo y de la Seguridad Social: El contrato de trabajo. Derechos y obligaciones de los empresarios y los trabajadores. Los conflictos laborales. El sistema de la seguridad social. Estructura y funcionamiento.

Módulo II.2. Sistemas de tecnología de la información y sistemas informáticos.

Estrategia, arquitectura, diseño y gestión de procesos informáticos en las empresas. El control de los procesos de tecnología de la información: conocimiento, competencias y evaluación del riesgo. La función de seguridad informática en las organizaciones: principios y medios. La detección de errores y su prevención.

Módulo II.3. Otras materias

Economía general y economía financiera: Fundamentos de la economía. Los factores y agentes económicos. La renta nacional y su distribución. El mercado y los precios. El sistema financiero y bancario. Los tipos de interés y los precios de los activos financieros. El mercado bursátil.

Economía de la empresa: Principios y objetivos de la gestión empresarial. La organización empresarial: Formas, funciones y procedimientos. Áreas de la estructura empresarial. La toma de decisiones en la empresa. Teorías y sistemas de gestión de los recursos humanos.

Principios fundamentales de gestión financiera de las empresas: La planificación financiera de la empresa. La inversión empresarial. Criterios de evaluación de proyectos de inversión. Fuentes de financiación de la empresa. El presupuesto de tesorería como base de decisiones de financiación empresarial.

Matemáticas y estadística: Matemáticas financieras. Interés: simple e interés compuesto. El valor actual. Sistemas de amortización financiera. Nociones básicas de estadística descriptiva. Probabilidad y principales distribuciones paramétricas. El muestreo: técnicas y aplicaciones.

ANEXO II

Modelo de solicitud de admisión al examen de aptitud profesional para obtener la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

Convocatoria 2021

IDENTIFICACIÓN DEL SOLICITANTE			
APELLIDOS Y NOMBRE	FECHA NACIMIENTO	NACIONALIDAD	N.I.F./N.I.E
DOMICILIO			
NOMBRE D LA VÍA PÚBLICA, ESCALERA Y PISO			TELÉFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CÓDIGO POSTAL	
CORREO ELECTRÓNICO			
CORPORACIÓN ELEGIDA PARA TRAMITACIÓN DE LA SOLICITUD DEL EXAMEN ANTE PRESENTACION ELECTRONICA DE LA SOLICITUD(marque con X)			
Consejo General de Economistas de España- Registro de Economistas Auditores			
Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España			
CORPORACIÓN ELEGIDA PARA TRAMITACIÓN DE LA SOLICITUD DEL EXAMEN ANTE PRESENTACION PRESENCIAL O POR CORREO (marque con X)			
Consejo General de Economistas de España- Registro de Economistas Auditores			
Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España			
LUGAR REALIZACIÓN DEL EXAMEN (marque con X)			
MADRID			
BARCELONA			
OTRA INFORMACIÓN			
TITULACIÓN ACADÉMICA			
FORMACIÓN TEÓRICA (1)			
DISPENSA DE MATERIAS DE LA PRIMERA FASE (marque X donde proceda)			
A) DISPENSA GENÉRICA POR TÍTULO OFICIAL UNIVERSITARIO ANTERIOR A LA LEY ORGÁNICA 6/2001, DE UNIVERSIDADES (2)			
LICENCIADO EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES (RAMA ECONOMÍA DE LA EMPRESA)			
LICENCIADO EN CIENCIAS ACTUARIALES Y FINANCIERAS			
LICENCIADO EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES (RAMA ECONOMÍA GENERAL)			

LICENCIADO EN ADMINISTRACIONES Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS (RAMA ECONOMÍA GENERAL) LICENCIADO EN DERECHO PROFESOR MERCANTIL DIPLOMADO EN CIENCIAS EMPRESARIALES			
B) DISPENSA GENÉRICA POR TÍTULO OFICIAL UNIVERSITARIO OBTENIDO DE ACUERDO CON LA LEY ORGÁNICA 6/2001, DE UNIVERSIDADES (3)			
GRADO: (Indicar título, Universidad y año)			
MASTER: (Indicar título, Universidad y año)			
C) DISPENSA ESPECÍFICA DE MATERIAS: (Indicar módulos y epígrafes dispensados) (4)			
D) DISPENSA POR TITULACIONES DISTINTAS A LAS OFICIALES Y CON VALIDEZ EN TODO EL TERRITORIO NACIONAL, HOMOLOGADOS POR EL ICAC CON EFECTO DE DISPENSA: (Indicar titulación, año y materias dispensadas por módulos y epígrafes) (5)			
E) DISPENSA POR HABER SUPERADO PRIMERA FASE DEL EXAMEN EN UNA DE LAS DOS CONVOCATORIAS ANTERIORES (6)			
F) DISPENSA POR REALIZAR CURSO FORMACIÓN ADICIONAL EN NIA-ES EN ALGUNA UNIVERSIDAD (Indicar curso y Universidad) (7)			
FORMACIÓN PRÁCTICA (8)			
FORMACIÓN PRÁCTICA adquirida con anterioridad a 1 de enero de 2015:	AÑOS	MESES	HORAS
TIEMPO TRABAJO EFECTIVO CON PERSONA HABILITADA PARA EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA			
TIEMPO EFECTIVO TRABAJADO EN EL ÁMBITO FINANCIERO Y CONTABLE			
FORMACIÓN PRÁCTICA adquirida con posterioridad a 1 de enero de 2015 y hasta el 30 de enero de 2021:	AÑOS	MESES	HORAS
TIEMPO TRABAJO EFECTIVO CON PERSONA HABILITADA PARA EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA			
TIEMPO EFECTIVO TRABAJADO EN EL ÁMBITO FINANCIERO Y CONTABLE			
FORMACIÓN PRÁCTICA adquirida con posterioridad a 30 de enero de 2021:	AÑOS		
TIEMPO TRABAJO EFECTIVO CON PERSONA HABILITADA PARA EL EJERCICIO DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA			
TIEMPO EFECTIVO TRABAJADO EN EL ÁMBITO FINANCIERO Y CONTABLE			
COMPUTO GLOBAL UNIFICADO	AÑOS		
A efectos del cómputo de plazo de formación práctica se considerará que 1.700 horas equivalen a un año de formación.			
ADMITIDO A LA SEGUNDA FASE DEL EXAMEN EN CONVOCATORIA ANTERIOR			

ILMO. SR. PRESIDENTE DEL TRIBUNAL DE EXAMEN DE ACCESO AL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS
(Secretaría General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. M.º de Asuntos Económicos y Transformación Digital)

Conforme a lo establecido en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales, se informa que los datos e información facilitados e incorporados en las solicitudes de admisión así como los que figuren en la documentación acreditativa, serán objeto de tratamiento con la finalidad de gestionar las solicitudes y otros trámites relacionados con las pruebas para el proceso de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, siendo el Responsable del Tratamiento el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), quedando reconocidos los derechos previstos en la normativa vigente en materia de privacidad. Para obtener información, visite la Política de Privacidad del ICAC en <https://www.icac.gob.es/politica-de-privacidad>. Asimismo, se informa que las corporaciones representativas de los auditores de cuentas ante las que se presenten las solicitudes, para tener acceso a las citadas pruebas, se configurarán como cesionarias de los datos incluidos en dichas solicitudes con la finalidad de proceder a la gestión de estas de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley. El Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) tratará los datos de conformidad con lo previsto en su Política de Privacidad, accesible en www.icjce.es. Por su parte, el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores (CGE) tratará los datos de conformidad con lo previsto en su Política de Privacidad, accesible en economistas.es.

INSTRUCCIONES PARA RELLENAR EL MODELO.

(Si la solicitud es presentada de forma presencial o por correo, los documentos aportados deberán presentarse debidamente compulsados)

(1) Deberán indicarse los programas de enseñanza teórica realizados a que se refiere el apartado d) de la base 2.2 de esta convocatoria, así como el nombre de la Universidad, Corporación de derecho público representativa de auditores o Centro de Estudios donde se hayan cursado, y acompañar a la solicitud el título expedido o el certificado correspondiente en la forma señalada en la base 3.2 de la convocatoria.

Quienes tengan reconocida dicha formación teórica en una convocatoria anterior, deberán indicar la Orden Ministerial por la que se acordó publicar dicha convocatoria.

Quienes posean títulos oficiales universitarios anteriores a la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, a los que se refiere la base 2.4.2, y se acojan a la dispensa genérica recogida en el anexo B de la Resolución de 12 de junio de 2012 de del ICAC, deberán indicar el título académico que poseen de entre los relacionados en este apartado y acompañar copia del mismo en la forma señalada en la base 3.3.

(2) Quienes posean un título oficial universitario de acuerdo con la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, a los que se refiere la base 2.4.2, y se acojan a la dispensa genérica establecida en las Resoluciones de 12 de junio de 2012 del ICAC, o anteriores, deberán indicar la denominación del título de Grado o Máster, el año en que se obtiene y la Universidad que lo otorga y acompañar copia del mismo de acuerdo con lo dispuesto en la base 3.3. En el caso de que la dispensa se haya obtenido cursando asignaturas optativas, deberá acompañarse, además, un certificado de la Universidad de haber cursado las mismas.

(3) Quienes posean un título oficial universitario y hayan solicitado la dispensa específica prevista en la Sección III de la Resolución de 12 de junio de 2012 de del ICAC, deberán indicar el título académico, año de obtención y las materias dispensadas por epígrafes –si se corresponden con el Bloque I de las materias detalladas en el anexo I– y módulos –si se corresponden con el Bloque II de las materias detalladas en el anexo I–. No se requiere acompañar fotocopia del documento emitido por el ICAC resolviendo sobre la mencionada dispensa. No

obstante, en caso de que todavía no se hubiera producido tal resolución, deberá acompañar copia de la solicitud presentada ante ese Organismo por el interesado.

(4) Quienes hubieran obtenido una dispensa específica sobre el módulo I.1 de Auditoría con anterioridad al 1 de enero de 2014, en base a una titulación universitaria en la que no se hubiesen cursado las Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), deberán acompañar certificado de la realización de la formación teórica adicional en esta materia.

(5) Quienes, conforme a la base 2.4.3, estén en posesión de una titulación universitaria distinta de la oficial y con validez en todo el territorio nacional, por haber realizado un programa de enseñanza teórica homologado por el ICAC con efecto de dispensa, deberán indicar la titulación, año y materias dispensadas por módulos y epígrafes y adjuntar una copia del título o títulos universitarios o certificados académicos emitidos por la Universidad correspondiente, en los términos establecidos en la base 3.4.

(6) Quienes hayan superado la primera fase del examen en una de las dos convocatorias anteriores deberán indicar la Orden Ministerial por la que se acordó publicar dicha convocatoria.

(7) Quienes hayan realizado un programa de formación teórica adicional en Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES), conforme a lo establecido en la Resolución del ICAC de 22 de julio de 2014, deberán indicar el curso y Universidad en la que se haya realizado dicho programa y adjuntar el título o certificado obtenido.

(8) En relación con la formación práctica adquirida con anterioridad al 1 de enero de 2015, deberá indicarse el tiempo efectivo trabajado (años, meses y, si fuera posible, horas) con persona habilitada para el ejercicio de auditoría de cuentas y en el ejercicio de esta actividad, así como el período trabajado en otros trabajos en el ámbito financiero y contable. Para la formación práctica adquirida con posterioridad a dicha fecha y hasta el 30 de enero de 2021 deberá indicarse el tiempo efectivo trabajado en años, meses y número de horas y para la formación práctica adquirida entre el 30 de enero de 2021 y un mes desde la fecha de publicación de la convocatoria a que se refiere el punto 3.1 de esta Resolución deberá indicarse el tiempo efectivo trabajado en años. Asimismo, quienes hayan sido admitidos a la segunda fase del examen en alguna de las tres convocatorias anteriores, deberán indicarlo en la casilla correspondiente, sin que deban

rellenarse en este caso las casillas anteriores, consignando la Orden Ministerial por la que se acordó publicar las distintas convocatorias.

(9) Presentación de la solicitud. La presente solicitud, acompañada de la documentación justificativa de los requisitos exigidos, podrá presentarse:

- Preferiblemente de forma electrónica pudiendo utilizar para ello, el acceso desde la página web del ICAC <https://rec.redsara.es/registro> de acuerdo con lo establecido en el artículo 16 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en el plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado».

En este caso, se adjuntará tanto el PDF de la solicitud como los archivos necesarios para justificar los requisitos exigidos en la convocatoria. Una vez recibida la solicitud en el ICAC, este Organismo la remitirá para su tramitación a la Corporación elegida por el solicitante. Esta forma de presentación requiere que el solicitante tenga un certificado electrónico reconocido (FNMT o DNI Electrónico), o acceso mediante el servicio de identificación Cl@ve. La ruta para acceder a la instancia genérica es la siguiente: <https://sede.mineco.gob.es/portal/site/sede/icac>.

Asimismo, se informa que las corporaciones representativas de los auditores de cuentas ante las que reciban del ICAC las solicitudes y documentación, para tener acceso a las citadas pruebas, se configurarán como cesionarias de los datos incluidos en dichas solicitudes con la finalidad de proceder a la gestión de estas de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. El Consejo General de Economistas de España- Registro de Economistas Auditores (CGE) tratará los datos de conformidad con lo previsto en su Política de Privacidad, accesible en www.economistas.es. Por su parte, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (ICJCE) tratará los datos de conformidad con lo previsto en su Política de Privacidad, accesible en www.icjce.es.

- En cualquier de las sedes nacionales o territoriales de las Corporaciones convocantes, de forma presencial o por correo certificado.

- En cualquier de los lugares a que hace referencia el artículo 16.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Cuestionario correspondiente a la 1ª fase del examen de aptitud profesional

Enunciados y soluciones

Orden ETD/680/2021, de 23 de junio, por la que se publica la convocatoria conjunta del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, del examen de aptitud profesional para la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuenta.

La respuesta o respuestas correctas aparecen en **letra negrita**. Las respuestas sugeridas se basan en un planteamiento general de la cuestión. En la práctica podría ser que las circunstancias de cada caso en particular aconsejaran una respuesta distinta. Las respuestas que se aportan en el presente texto corresponden a las que oficialmente se considerados acertadas por parte del Tribunal, siguiendo el marco normativo de auditoría, contabilidad y otras materias vigentes en el momento del desarrollo de la prueba.

Sólo se incorporan los bloques de preguntas efectivamente empleadas en el desarrollo de la convocatoria, en función del perfil de los candidatos.

BLOQUE I. CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

MÓDULO I.1. AUDITORÍA

GESTIÓN DE RIESGOS Y CONTROL INTERNO.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

NORMAS DE ACCESO A LA AUDITORÍA DE CUENTAS.

NORMATIVA SOBRE EL CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA DE CUENTAS.

NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA, RESULTADO DE LA ADAPTACIÓN DE LAS NIA PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA (NIA-ES): RESOLUCIÓN DE 15 DE OCTUBRE DE 2013, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, Y RESOLUCIÓN DE 23 DE DICIEMBRE DE 2016, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS.

NORMAS DE ÉTICA E INDEPENDENCIA.

1. Según la Ley de Sociedades de Capital, la potestad para nombrar al auditor de cuentas anuales de una sociedad mercantil la tiene.
 - a) Siempre la Junta General.
 - b) **La Junta General si la entidad está obligada a auditarse y no ha concluido el ejercicio a auditar aunque en caso de no aceptación del encargo, recae sobre el Registro Mercantil.**
 - c) Recae en el Registro Mercantil si la entidad está obligada a auditarse y ha concluido el ejercicio a auditar aunque debe realizarse a solicitud de partes.
 - d) Siempre los administradores.

2. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con el Real Decreto 2/2021 por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC).
 - a) Su entrada en vigor se produjo el 1 de julio de 2021.
 - b) **Su entrada en vigor se produjo el 31 de enero de 2021 aunque existen algunas excepciones.**
 - c) Los artículos 66 y 67 del Capítulo IV (Organización Interna) del título II deben entrar en vigor el 31 de enero de 2021.
 - d) Lo establecido en el artículo 65 respecto a la cuantía mínima de la garantía financiera será aplicable atendiendo a la fecha en que se firmen nuevos contratos de auditoría.

3. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con las categorías en las que puede inscribirse un auditor en el ROAC (Registro Oficial de Auditores de Cuentas) dentro de la sección correspondiente a personas físicas, de acuerdo con el Real Decreto 2/2021 que regula el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC):
 - a) No ejerciente que presta Servicios por cuenta ajena.
 - b) **Ejerciente a título individual.**
 - c) **Auditor de cuentas designado expresamente por una Sociedad de auditoría para firmar informes de auditoría en nombre de dicha sociedad.**
 - d) **Las personas físicas se inscribirán en el ROAC como ejercientes o no ejercientes.**

4. Señale cuál/es de estas Entidades son de Interés Público (EIP) según la normativa española:
- a) Las corredurías de seguro.
 - b) **Las entidades aseguradoras y reaseguradoras.**
 - c) **Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores.**
 - d) **Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.**
5. Señale la/s afirmación/es correcta/s respecto a la auditoría conjunta:
- a) Cuando se produzca una actuación conjunta de auditores para la realización de un trabajo de auditoría, la opinión de auditoría debe ser única.
 - b) **Los auditores de cuentas nombrados conjuntamente no podrán pertenecer a la misma red.**
 - c) **Los auditores de cuentas nombrados conjuntamente deben comunicarse entre ellos las circunstancias que afecten a su independencia.**
 - d) La responsabilidad del deber de custodia y conservación de los papeles de trabajo debe recaer en uno de los auditores.
6. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con la formación continua, de acuerdo con el Real Decreto 2/2021 que regula el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC):
- a) El RLAC no introduce ninguna novedad en la forma de computar las horas de formación continuada.
 - b) **Se mantiene la exigencia de 120 horas de formación continuada en un período de 3 años.**
 - c) El número de horas que excedan de las mínimas exigidas durante un trienio pueden computarse como formación en el primer período anual siguiente, sin límite de horas.
 - d) **El número de horas que excedan de las mínimas exigidas durante un trienio pueden computarse como formación en el primer período anual siguiente, con un límite de 15 horas.**

7. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con el Informe Anual de Transparencia:
- a) **El RLAC señala que en las entidades de interés público se detallará el volumen total de negocio del auditor, concretando los ingresos correspondientes por servicios de auditoría de cuentas anuales y consolidadas, otros servicios de auditoría y los servicios distintos a los de auditoría.**
 - b) La normativa para su elaboración se contempla en las NIA-ES.
 - c) **Entre las informaciones que debe incluir está la de describir las bases para la remuneración de los socios.**
 - d) Sus características son similares a un informe de auditoría de cuentas.
8. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la documentación de auditoría:
- a) La documentación de auditoría es sustitutiva de los registros contables de la entidad.
 - b) **La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios.**
 - c) Se establece el deber de conservación durante 10 años desde la fecha del informe de auditoría.
 - d) De manera complementaria, el acceso a la información contenida en la documentación de auditoría solamente puede tenerla el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).
9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los aspectos a considerar, entre otras cuestiones, al planificar el trabajo de auditoría:
- a) **Una adecuada comprensión del negocio de la entidad.**
 - b) **El grado de eficacia y fiabilidad inicialmente esperado de los sistemas de control interno.**
 - c) Se requiere tener una perfecta comprensión del sector en que opera la entidad auditada.
 - d) **Existe una NIA-ES denominada Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.**

10. Señale en cuál/es de la/s siguiente/s situación/es se genera una incompatibilidad por parte de un auditor para desarrollar la auditoría:
- a) **El hecho de que el auditor haya realizado operaciones con instrumentos financieros emitidos, garantizados o respaldados de cualquier forma por la entidad auditada.**
 - b) Estar en posesión de instrumentos financieros a través de una institución de inversión colectiva.
 - c) La aceptación de obsequios de la entidad auditada, cualquiera que sea su valor.
 - d) **La condición de cargo directivo de la entidad auditada.**
11. Señale cuál/es de los siguiente/s servicio/s están prohibidos para los auditores de EIP (Entidades de Interés Público):
- a) Prestación de servicios jurídicos.
 - b) **Servicios relacionados con las nóminas.**
 - c) Suscripción de acciones de la auditada.
 - d) Servicios fiscales, salvo que no sean significativos.
12. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los tipos de amenazas que pueden afectar a la independencia de los auditores y las sociedades de auditoría:
- a) **Para identificar las amenazas se deberán analizar todos los servicios brindados por el auditor.**
 - b) La existencia de interés propio no supone una amenaza a la independencia.
 - c) **Una amenaza se considerará significativa si, de acuerdo con los factores que concurren, por separado y en conjunto, incrementa el grado de riesgo hasta el punto de que resulta comprometida su independencia.**
 - d) **Las amenazas podrán proceder, entre otros, por motivos de familiaridad.**

13. Señale el tipo de amenaza que provoca cada una de las siguientes situaciones:

SITUACIÓN	TIPO DE AMENAZA
El auditor se siente presionado para aceptar el juicio de un empleado del cliente de auditoría porque el empleado tiene más experiencia en la materia de la que se trata	Intimidación
La firma de auditoría está preocupada por perder al cliente	Interés propio
El auditor actúa como abogado en nombre de un cliente de auditoría en litigios	Abogacía
El auditor de cuentas acepta regalos o tratos preferentes de la entidad auditada.	Familiaridad

14. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la adopción de medidas de salvaguarda para asegurar la independencia del auditor en relación con la empresa auditada:

- Las salvaguardas son medidas protectoras que le auditor debe considerar a la hora de fijar los honorarios de auditoría.
- El objetivo de las salvaguardas es reducir o eliminar los beneficios económicos que los auditores pueden encontrar en la reducción de la independencia.**
- Las salvaguardas se aplican cuando el auditor va a emitir un informe en el que se contemplan Cuestiones Clave de Auditoría o Aspectos Más Relevantes de la Auditoría.
- Las medidas de salvaguarda se efectuarán únicamente en el primer ejercicio del contrato de auditoría.

15. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la definición de familiares:

- El concepto de familiar incluye al cónyuge separado, cuya separación sea efectiva y esté inscrita en el registro civil.
- El concepto de familiar no incluye al cónyuge separado, cuya separación sea efectiva y esté inscrita en el registro civil.**
- El concepto de familiar incluye al cónyuge separado, aunque dicha separación no esté inscrita en el registro civil.
- El concepto de familiar incluye al cónyuge en trámites de separación.

16. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con lo que se entiende por pertenencia a la red del auditor de cuentas. Se entiende que pertenecen a dicha red aquellas personas o entidades en las que concurran algunas de las circunstancias siguientes:
- a) Un acuerdo de cooperación para la realización conjunta de una auditoría.
 - b) **Un acuerdo de cooperación con vocación de permanencia cuando se mantenga por más de 12 meses o cuando se repita de forma recurrente en el tiempo.**
 - c) Un acuerdo de cooperación en el que exista una estrategia empresarial común.
 - d) El uso de un nombre comercial común sin que medie ningún acuerdo de cooperación.
17. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la estructura de las Normas Internacionales de Auditoría-ES:
- a) Contienen las siguientes secciones: Introducción, objetivo, definiciones y guías de aplicación.
 - b) Contienen las siguientes secciones: Objetivo, definiciones, requerimientos y guías de aplicación.
 - c) **Contienen las siguientes secciones: Introducción, objetivo, definiciones, requerimientos y guías de aplicación y otras anotaciones explicativas.**
 - d) Contienen las siguientes secciones: Objetivo, definiciones y guías de aplicación y otras anotaciones explicativas.
18. En relación con los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría, señale la/s respuesta/s correcta/s:
- a) **Los honorarios no podrán modificarse en el ejercicio o sucesivos, salvo que cambien las condiciones que sirvieron de base para su determinación.**
 - b) Deberán estar condicionados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada.
 - c) Los honorarios podrán estar condicionados a los resultados de la auditoría.
 - d) **Los honorarios deberán fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización del trabajo.**

19. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la evidencia de auditoría:

- a) La evidencia de fuentes internas es de mayor calidad que la de fuentes externas.
- b) La indagación no proporciona generalmente evidencia de auditoría.
- c) **La evidencia puede obtenerse a través de fuentes externas o internas.**
- d) **La evidencia de auditoría permite al auditor alcanzar las conclusiones necesarias para poder dar su opinión en el informe de auditoría.**

20. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el riesgo de incorrección material. ¿Cuál o cuáles de estos riesgos recogen la susceptibilidad de una partida contable a una incorrección que pudiera ser material?:

- a) **Riesgo de control.**
- b) Riesgo inherente.
- c) Riesgo sustantivo.
- d) Riesgo económico.

21. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los procedimientos analíticos:

- a) **Pueden ayudar a identificar hechos inusuales.**
- b) **Incluyen la información financiera y la no financiera.**
- c) Consisten básicamente en la inspección ocular del recuento físico.
- d) **Los procedimientos analíticos ayudan al auditor en la planificación del trabajo.**

22. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la aceptación del encargo y con la carta de encargo:

- a) La carta de encargo debe contemplar el contenido y alcance del trabajo, no siendo necesario concretar otro tipo de detalles.
- b) **Antes de aceptar el encargo, el auditor debe valorar si existe alguna razón que aconseje su rechazo.**
- c) Solamente en el caso en el que el nombramiento del auditor sea por el Registrador Mercantil, deberá indicarse en la carta de encargo el número total de horas estimado para realizar el encargo.
- d) En el caso de tratarse de la auditoría de una Entidad de Interés Público, la carta de encargo debe hacer una referencia a las Cuestiones Claves de Auditoría recogidas en el informe de auditoría.

23. Señale la/s respuesta/s correcta/s respecto al Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas:

- a) **El Comité de Auditoría de Cuentas es el órgano al que preceptivamente el presidente del ICAC debe someter a consideración asuntos relacionados con la auditoría.**
- b) El Comité tiene entre sus funciones la fijación de sanciones a los auditores por incumplimientos.
- c) El Comité tiene entre sus funciones la revisión de las Cuestiones Clave de Auditoría y los Aspectos más Relevantes en la Auditoría recogidas en los informes de auditoría.
- d) **No pueden formar parte del comité aquellas personas que hayan ejercido la auditoría durante los tres años precedentes.**

24. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con las actuaciones de control:

- a) **Las actuaciones de control comprenden las inspecciones, investigaciones y otras actuaciones de comprobación que se estimen necesarias.**
- b) Las actuaciones de control comprenden las inspecciones y las investigaciones.
- c) **La selección para la realización de inspecciones se hace teniendo en cuenta criterios de riesgo así como la periodicidad mínima exigida.**
- d) El Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas se aprueba por el Presidente del ICAC, sin necesidad de que sea sometido a la consideración del Comité de Auditoría.

25. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con el procedimiento sancionador:

- a) **Se contempla la posibilidad de realizar un pliego de cargos si en el momento de dictar el acuerdo de incoación no se tienen elementos suficientes para calificar los hechos y determinar la sanción.**
- b) **No se exige la comunicación al denunciante de la incoación del procedimiento sancionador.**
- c) Tras la notificación del acuerdo de incoación, los interesados dispondrán de un mes hábil para formular alegaciones.
- d) La competencia para dictar el acuerdo de incoación corresponde al Comité de Auditoría del ICAC.

26. Califique si las siguientes situaciones en la realización de una auditoría de cuentas, dan lugar a infracciones muy graves, graves o leves, de acuerdo con la legislación española:

INFRACCIONES	CALIFICACIÓN
La emisión de un informe de auditoría cuya opinión no esté acorde con las pruebas de auditoría obtenidas	Muy Grave
Incumplimiento de seguimiento de formación continuada	Grave
Incumplimiento del deber de custodia de la información	Muy grave
Cualquier omisión que suponga un incumplimiento de las normas de auditoría no previstas expresamente	Leve

27. Se indican a continuación posibles párrafos de un informe de auditoría. Señale el orden que deberán adoptar en el mismo para atender los *estándares* técnicos de las NIA-ES.

PÁRRAFOS	ORDEN
De énfasis	4
De opinión	1
De otras cuestiones	5
Cuestiones Clave de Auditoría	3
De fundamentos de la opinión	2
Otra información, en particular, informe de gestión	6

28. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el informe de auditoría de cuentas anuales:

- a) **En los casos en que se produzcan circunstancias que impidan la emisión del informe o determinen la renuncia al contrato, el auditor debe presentar un escrito, en el caso de auditoría obligatoria, al ICAC, al Registro Mercantil y al Juzgado (si se hubiera producido el nombramiento judicial del auditor).**
- b) **La fecha de informe de auditoría no podrá ser anterior a la de formulación de las cuentas anuales por el órgano de administración.**
- c) El informe de auditoría puede establecer limitaciones sobre su utilización.
- d) **Debe dejarse constancia documental de la fecha de entrega del informe y de su recepción por la entidad auditada cuando haya diferencia entre una fecha y otra.**

29. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la documentación que el auditor del grupo debe tener respecto a la revisión y evaluación del trabajo realizado por auditores de otras entidades del conjunto consolidable:

- a) **Dicha documentación deberá reflejar los riesgos que el auditor ha considerado para la planificación del trabajo.**
- b) El auditor deberá disponer de la documentación relativa al trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas de las entidades que forman el perímetro de consolidación.
- c) El detalle de la documentación depende de las características y circunstancias de las empresas del grupo.
- d) Naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas diseñadas y realizadas por el auditor para dar respuesta a los riesgos identificados.

30. Señale la/s posible/s opinión/es que debería emitir el auditor en cada una de las situaciones siguientes:

NATURALEZA DE LOS HECHOS Y JUICIO DEL AUDITOR SOBRE LOS POSIBLES EFECTOS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS	TIPO DE OPINIÓN
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales y el auditor considera que son materiales y generalizados.	Desfavorable o adversa
Existe imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y el auditor considera que es material, pero no generalizado.	Con salvedades
Los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.	No modificada
Existe imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y el auditor considera que es material y generalizado.	Denegación

31. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el juicio profesional del auditor en la decisión de qué opinión merece el informe de auditoría de la entidad auditada considerando la información financiera analizada:
- a) **Decidirá si los problemas detectados no son materiales, ni generalizados.**
 - b) **Decidirá si los problemas detectados son materiales y generalizados.**
 - c) Decidirá si los problemas son a la vez materiales pero no generalizados y materiales y generalizados.
 - d) **Decidirá si los problemas detectados son materiales pero no generalizados.**
32. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 701:
- a) Recoge información sobre todos los riesgos de la entidad auditada
 - b) Desde la primera Ley de Auditoría de Cuentas Anuales en 1988 siempre se ha contemplado su inclusión en el Informe de auditoría.
 - c) Se detectarán estas cuestiones o estos aspectos en la planificación de la auditoría.
 - d) **Serán “cuestiones claves de auditoría” o “aspectos más relevantes de auditoría” en función de que las empresas auditadas sean EIP o no EIP, respectivamente.**
33. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 570 de auditoría en empresa en funcionamiento, suponiendo que estamos ante una EIP y que basándonos en nuestra evidencia de auditoría concluimos que existe una incertidumbre material que pueden generar dudas significativas para continuar como empresa en funcionamiento:
- a) No puede emitirse una opinión favorable cuando exista una incertidumbre material.
 - b) **Suponiendo que tenemos evidencia del análisis efectuado por la dirección de la entidad, pero no se informa adecuadamente en la memoria, debe emitirse una opinión desfavorable o con salvedades.**
 - c) Suponiendo que tenemos evidencia del análisis efectuado por la dirección de la entidad, pero no se informa adecuadamente en la memoria, debe emitirse una opinión favorable y la sección de incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.
 - d) Se debe incluir una descripción del riesgo y las respuestas del auditor como cuestión clave de auditoría o aspecto más relevante de la auditoría.

34. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 240 sobre la "Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude":
- a) El auditor es el principal responsable de la prevención y detección del fraude.
 - b) **El auditor debe considerar aquellos tipos de fraude que den lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.**
 - c) En la NIA-ES 240, los términos fraude y error son sinónimos.
 - d) Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección no son los principales responsables de la prevención y detección del fraude.
35. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los objetivos del auditor ante el fraude:
- a) El auditor debe aplicar procedimientos para la detección del fraude.
 - b) Identificar los factores que aumentan el riesgo de fraude en los informes financieros es relevante pero no lo es cuando se trata de la malversación de activos.
 - c) **El auditor debe responder adecuadamente a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.**
 - d) **El auditor debe considerar en la evaluación y gestión del fraude, la información que consiguió de las conversaciones entre los miembros del equipo de auditoría.**
36. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 300 "Planificación de la auditoría de estados financieros":
- a) El auditor debe conocer la entidad y su entorno, pero no es necesario el conocimiento del control interno.
 - b) En los encargos de auditoría iniciales, no es necesario que el auditor se comunique con el auditor predecesor.
 - c) **El auditor es responsable de establecer una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría.**
 - d) **El desarrollo del plan de auditoría incluye, entre otros, una descripción de los procedimientos planificados para la evaluación del riesgo.**

37. Señale el tipo de opinión modificada que correspondería emitir si la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada contiene incorrecciones materiales y el juicio del auditor sobre sus efectos sobre los estados financieros es material y generalizado:

- a) Opinión con salvedades.
- b) **Opinión desfavorable.**
- c) Opinión denegada.
- d) No corresponde emitir una opinión modificada.

38. Señale el tipo de opinión que recogería en cada una de las dos circunstancias siguientes:

DETALLE DE LOS HECHOS	TIPO DE OPINIÓN
Una sociedad presenta 600.000 € en la cuenta de mobiliario y enseres y viene aplicando una amortización con un porcentaje constante del 5% cada año. Se sabe que la importancia relativa se ha fijado en 15.000€ y que durante el ejercicio que se está auditando, no se practica ninguna amortización.	Con salvedades
Una sociedad ha activado unos gastos de reparación del edificio por un importe de 100.000€. Se sabe que la importancia relativa se ha fijado en 5.000€.	Desfavorable

39. Señale la/s afirmación/es correcta/s respecto a los conceptos “Cuestiones claves de auditoría” y “Aspectos más relevantes de auditoría” contenidos en la NIA-ES:

- a) **El objetivo de informar de “Cuestiones claves de auditoría” y “Aspectos más relevantes de auditoría” es incrementar la transparencia del trabajo del auditor y la calidad de la auditoría.**
- b) El auditor debe incluir en las cuestiones claves de auditoría todas las comunicadas al gobierno de la entidad.
- c) Si la opinión es no modificada no deben incluirse cuestiones claves de auditoría o los aspectos más relevantes de auditoría.
- d) La normativa española obliga a presentar la conclusión del auditor dentro de las “Cuestiones claves de auditoría” o “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

40. Señale el párrafo o párrafos del informe de auditoría que se verían afectados en el caso de una opinión de auditoría con salvedades por limitación al alcance:

PÁRRAFOS DEL INFORME DE AUDITORÍA AFECTADOS
Párrafo de opinión Párrafo de Fundamentos de la opinión

41. Señale en cuál/es de la/s siguiente/s situación/es debe el auditor incluir un párrafo de otras cuestiones en el informe de auditoría:
- a) **Si se emite un informe sobre más de un conjunto de estados financieros.**
 - b) En el ejercicio actual ha habido un cambio de auditor.
 - c) **Si existen hechos que el auditor conoce con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros y que provocan cambios en dichos estados y en el informe de auditoría.**
 - d) **En el caso de que el auditor no haya podido renunciar a un encargo, con el objetivo de explicar los motivos por los que no pudo renunciar.**
42. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 570 de auditoría en empresa en funcionamiento:
- a) El auditor debe concluir sobre si existe o no incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
 - b) El auditor expresará una opinión denegada cuando, a juicio del auditor, la empresa ha realizado una utilización adecuada del principio de empresa en funcionamiento, pero no se revela adecuadamente.
 - c) El auditor expresará una opinión favorable cuando, a juicio del auditor, la empresa ha realizado una utilización inadecuada del principio de empresa en funcionamiento.
 - d) **El auditor expresará una opinión desfavorable cuando, a juicio del auditor, la empresa ha realizado una utilización inadecuada del principio de empresa en funcionamiento.**

43. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las siguientes afirmaciones:

- a) **Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría responderán por los daños y perjuicios que se deriven del incumplimiento de sus obligaciones según las reglas generales del Código Civil.**
- b) La responsabilidad del auditor puede únicamente ser de tipo penal o profesional.
- c) **La acción para exigir la responsabilidad contractual del auditor de cuentas y de la sociedad de auditoría prescribirá a los cuatro años a contar desde la fecha del informe de auditoría.**
- d) La responsabilidad civil de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría será exigible de forma ilimitada y solidaria.

44. En el proceso de una auditoría de cuentas, señale el orden lógico (primero, segundo, tercero, cuarto y quinto lugar) en la ejecución de los siguientes trabajos:

- a) Análisis de las incorrecciones materiales y de la imposibilidad de obtener evidencias y su efecto en el informe.
- b) Fechar y firmar el informe de auditoría.
- c) Realizar un muestreo estadístico para obtener a qué proveedores se le solicita la confirmación de saldo.
- d) Toma de datos (en un probable primer trabajo) para poder presupuestar el trabajo de auditoría.
- e) Conocer la entidad y su entorno.

ORDEN	TRABAJOS
Primero	d
Segundo	e
Tercero	c
Cuarto	a
Quinto	b

45. Señale la/s respuesta/s correcta/s de cuáles son procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría:

- a) **Inspección y Observación.**
- b) **Confirmación externa y Recálculo.**
- c) **Reejecución y Procedimientos analíticos.**
- d) **Indagación.**

46. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las pruebas de control:
- a) El auditor no puede omitir la comprobación de los sistemas de control interno aún en el caso de que éste no fuera eficaz.
 - b) **Los resultados de las pruebas de control determinan el alcance de las pruebas sustantivas.**
 - c) **Una prueba de control es una prueba que reúne evidencia de auditoría para indicar si un control funciona efectiva y eficazmente para lograr sus objetivos.**
 - d) Las pruebas de control no podrán realizarse durante el trabajo preliminar del trabajo de auditoría.
47. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el riesgo de auditoría:
- a) **Al riesgo inherente y de control juntos se les suele denominar riesgo de incorrección material.**
 - b) El RLAC no contempla en su articulado que el informe de auditoría incluya una descripción de los riesgos más significativos.
 - c) **Se entiende por riesgo de auditoría, según la NIA-ES 320, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales.**
 - d) **El riesgo de auditoría está compuesto por la combinación del riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección.**
48. Señale cuál/es de los siguiente/s objetivo/s se contemplan en la definición de control interno de la NIA-ES 315 relativa a la "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno":
- a) **El cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.**
 - b) **La fiabilidad de la información financiera de la entidad.**
 - c) **La eficacia y eficiencia de sus operaciones.**
 - d) La salvaguarda de los activos.

49. Señale la/s afirmación/es correcta/s respecto a la materialidad en auditoría:

- a) **En la normativa española el término de materialidad en auditoría se relaciona con el de escepticismo profesional.**
- b) **La materialidad influye en la cantidad de evidencia de auditoría que debe obtener el auditor.**
- c) La materialidad está presente en las etapas de planificación y ejecución del trabajo, pero no lo está en la de emisión del informe.
- d) La materialidad tiene una relación proporcional con la cantidad de evidencia en auditoría.

50. Señale la/s afirmación/es correcta/s respecto a los auditores de cuentas autorizados en otros estados miembros de la Unión Europea y en terceros países:

- a) Los requisitos de formación continuada no se aplican a ciudadanos no españoles.
- b) Dada la libre circulación de personas en la Unión Europea, cualquier inscrito en el ROAC obtiene su reconocimiento como auditor en el resto de estados miembros.
- c) **Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros Estados miembros de la Unión Europea.**
- d) Para obtener la autorización del ICAC para inscribirse en el ROAC no es necesario superar una prueba de aptitud sobre la normativa española aplicable a la auditoría.

MÓDULO I.2. MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLES EN ESPAÑA

I.2.3. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

I.2.3. MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLES EN ESPAÑA.

1. Señale la/s respuesta/s correcta/s de acuerdo con la NIC 1 (Presentación de estados financieros), en lo relativo a la presentación del estado de resultados global o cuenta de resultados:
 - a) Debe realizarse en formato horizontal
 - b) Deber realizarse en formato vertical.
 - c) Debe elegirse entre el formato horizontal y el formato vertical.
 - d) **No se dispone de un formato determinado para su presentación.**
2. Señale la/s respuesta/s correcta/s de acuerdo con la NIC 7 (Estado de flujos de efectivo) en relación con la clasificación de los intereses cobrados y pagados:
 - a) Se clasifican exclusivamente en las actividades de explotación.
 - b) Se clasifican en las actividades de explotación o financiación.
 - c) **Se clasifican en las actividades de explotación, inversión o financiación.**
 - d) Se clasifican dentro de las actividades de financiación.
3. A principios del año 2020 una empresa adquiere una nave comercial por un importe de 100.000€. La vida útil es de 40 años y la amortización es lineal. A 31-12-2020 el valor razonable del local es de 110.000€. ¿Cuál será el saldo de la cuenta Reserva de revalorización al cierre del ejercicio, 31-12-2020, aplicando el método de eliminación para la revalorización del local comercial de acuerdo con la NIC 16 (Inmovilizado material)?:
 - a) 9.500.
 - b) 10.000.
 - c) 11.000.
 - d) **12.500.**
4. El valor razonable al cierre del ejercicio de 2020 de unas inversiones inmobiliarias adquiridas por una empresa por 3.000.000 de euros es de 2.700.000 euros ¿Cuál será la anotación contable a realizar por la empresa a 31-12-2020 de acuerdo con la NIC 40 (Inversiones inmobiliarias)?:

a)

CUENTA	DEBE	HABER
Reserva de revalorización	300.000	
Inversiones inmobiliarias		300.000

b)

CUENTA	DEBE	HABER
Pérdidas por revalorización de inversiones inmobiliarias	300.000	
Inversiones inmobiliarias		300.000

c)

CUENTA	DEBE	HABER
Inversiones inmobiliarias	300.000	
Pérdidas por revalorización de inversiones inmobiliarias		300.000

d) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta.

5. Señale la/s respuesta/s correcta/s de acuerdo con la NIC 16 (Inmovilizado material), considerando que un elemento del activo material se contabiliza según el modelo de revalorización:

- a) Se aplicará el modelo de revalorización sólo al elemento considerado por la empresa.
- b) Opcionalmente, la empresa puede aplicar el modelo de revalorización al resto de los elementos de la misma clase.
- c) **Obligatoriamente, se aplicará el modelo de revalorización al resto de los elementos de la misma clase.**
- d) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta.

6. El 1 de enero de 2020 una empresa recibe de un organismo público una subvención por importe de 10.000 € para la adquisición de bienes de equipo. El 30 de junio de 2020 dicha empresa adquiere una maquinaria por 18.000 € con una vida útil de 8 años y con un valor residual de 2.000 €. Si la empresa aplica el **método del menor valor del activo** en la contabilización de la subvención (NIC 20, Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas), ¿a cuánto ascenderá la cuota de amortización a 31-12-2020?:

- a) **375 €.**
 - b) 500 €.
 - c) 1.000 €.
 - d) 1.125 €
7. Los activos intangibles según la NIC 38 (Activos intangibles) se miden a valor razonable:
- a) **Cuando exista un mercado activo.**
 - b) Nunca.
 - c) Cuando se cumple la definición de activo intangible.
 - d) Siempre.
8. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los costes de investigación según la NIC 38 (Activos intangibles):
- a) Pueden activarse como activo intangible si cumplen ciertas condiciones.
 - b) Se tratan siempre como activos intangibles.
 - c) Se tratan como gastos si cumplen ciertas condiciones.
 - d) **Se tratan siempre como gastos.**
9. ¿En qué estado contable consolidado se presenta anualmente el BPA (Beneficio por acción) según la NIC 33 (Ganancia por acción)?:
- a) Balance.
 - b) Estado de cambios en el patrimonio neto.
 - c) Estado de Flujos de Efectivo.
 - d) **Cuenta de resultados.**
10. Una empresa presenta un beneficio atribuible a los accionistas de la sociedad dominante de 2.000.000 € a 31-12-2020. El capital social a 1-1-2020 era de 100.000 acciones de 5 € de valor nominal. El día 30-6-2020 la empresa procede a una emisión gratuita de 3 acciones nuevas por cada acción en circulación. ¿Cuál es el Beneficio por acción básico correspondiente al año 2020 según la NIC 33 (Ganancia por acción)?:
- a) 200 €.
 - b) 170 €.
 - c) 8 €.
 - d) **5 €.**

11. Durante el ejercicio de 2020 la evolución del capital social de una empresa ha sido la siguiente:

Fecha y operación	Nº de acciones
1 de enero de 2020, acciones en circulación	3.125.000
30 de marzo de 2020, compra de acciones propias	625.000
30 de junio de 2020, emisión de acciones para ampliación de capital	2.500.000

¿Cuál fue el **promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación** de esta empresa en el año 2020 de acuerdo con la NIC 33 (Ganancia por acción)? (Considerar que todos los meses del año 2015 tienen 30 días):

- a) 4.375.000.
- b) 4.843.750.
- c) **3.906.250.**
- d) 4.062.500.

12. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación al Balance en la NIC 1 (Presentación de estados financieros) y en el PGC español:

- a) En la NIC 1 no se contemplan criterios de presentación del balance.
- b) **En la NIC 1 se contempla una posible presentación separando las partidas entre corrientes y no corrientes, otra basada en el grado de liquidez de las partidas y una tercera de carácter mixto.**
- c) Tanto en la NIC 1 como en el PGC solo existe una alternativa de presentación, que es separando las partidas entre corrientes y no corrientes.
- d) Ninguna de las anteriores es correcta.

13. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la presentación de los flujos de efectivo de las actividades de explotación, la NIC 7 (Estado de flujos de efectivo):

- a) Solamente el método directo.
- b) Solamente el método indirecto.
- c) Solamente el método intuitivo.
- d) **Las tres respuestas anteriores son incorrectas.**

14. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIC 20 (Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas):

- a) **Las subvenciones de capital deben reconocerse obligatoriamente como un ingreso diferido dentro del pasivo no corriente o como deducciones del valor de los activos relacionados.**
- b) Las subvenciones de capital se reconocerán únicamente como ingresos diferidos y las subvenciones de explotación como deducción del valor de los activos relacionados.
- c) Las subvenciones de capital deben reconocerse como ingreso en el ejercicio en que se genera el derecho a exigirla, o como menor importe de los gastos relacionados.
- d) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta.

15. Una empresa agrícola recibe una subvención de 30.000 € de una Administración Pública para cubrir las pérdidas ocasionadas por el cultivo de la fresa. ¿Cuál será la anotación contable que realizará la empresa al recibir la subvención de la administración Pública de acuerdo con la NIC 20 (Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas)?:

a)

CUENTA	DEBE	HABER
Bancos	30.000	
Ingresos diferidos-Subvenciones		30.000

b)

CUENTA	DEBE	HABER
Bancos	30.000	
Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		30.000

c)

CUENTA	DEBE	HABER
Bancos	30.000	
Hacienda Pública, acreedora por subvenciones concedidas		30.000

d)

CUENTA	DEBE	HABER
Bancos	30.000	
Reservas		30.000

MÓDULO I.3. OTRAS MATERIAS CONTABLES

I.3.3 TÉCNICAS DE VALORACIÓN DE EMPRESAS Y CONFECCIÓN DE PLANES DE VIABILIDAD.

I.3.3. TÉCNICAS DE VALORACIÓN DE EMPRESAS Y CONFECCIÓN DE PLANES DE VIABILIDAD.

1. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con los planes de viabilidad:
 - a) **El análisis DAFO permite identificar puntos fuertes y débiles de un proyecto.**
 - b) **Los planes de viabilidad permiten evaluar la rentabilidad de un proyecto.**
 - c) Los estudios de mercado no se realizan al confeccionar un plan de viabilidad.
 - d) **Los cuadros de tesorería permiten conocer la capacidad financiera del proyecto/negocio.**
2. Señale cual/es de la/s siguiente/s ratio/s pueden utilizarse como instrumentos que permiten valorar una empresa cotizada:
 - a) **La ratio PER.**
 - b) **La ratio de rentabilidad por dividendo.**
 - c) **La ratio de endeudamiento.**
 - d) **La ratio beneficio por acción.**
3. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los factores que deben considerarse al valorar una empresa:
 - a) **Como factores externos debe considerarse la evolución de la economía del país donde se ubica la empresa.**
 - b) **Como factores internos debe considerarse el entorno en el que opera.**
 - c) Como factores externos debe considerarse la evolución de la economía de sectores distintos a los que pertenece la empresa.
 - d) Como factores internos no es importante conocer la historia de la empresa.
4. ¿Qué no es el valor contable?
 - a) El patrimonio neto
 - b) **El valor del activo total**
 - c) El valor según libros
 - d) El valor del inmovilizado
5. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la pregunta ¿Cuál/es es/son un método de valoración?
 - a) **Valoración por múltiplos.**
 - b) **El método de valoración basado en el Fondo de Comercio**
 - c) **Descuento de dividendos.**
 - d) Todas las anteriores son falsas.

6.- Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el método de descuento de flujos:

- a) **El Valor Financiero de la Empresa, constituye el valor para los propietarios o accionistas.**
- b) La tasa de actualización no incorpora el riesgo.
- c) El valor residual no se tiene en cuenta.
- d) El principio del devengo resulta fundamental.

7. Señale la afirmación que no es verdadera:

- a) **La tasa libre de riesgo se calcula en función del IBEX 35.**
- b) Los Flujos Libres de Tesorería son la suma de los Flujos de Tesorería Operativos y de los Flujos de Tesorería de Inversión.
- c) Para el cálculo del coste de capital del inversor se tiene en cuenta la Prima de Mercado.
- d) Una valoración de empresas sirve para operaciones de compraventa de bienes y servicios.

8. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los métodos de valoración basados en la información contable:

- a) **Estos métodos de valoración se basan en tener en cuenta el patrimonio contable de la empresa.**
- b) Estos métodos de valoración se basan en tener en cuenta las cuentas anuales de las empresas de la competencia.
- c) Estos métodos de valoración se basan en tener en cuenta la situación del sector en que opera la empresa.
- d) Estos métodos de valoración se basan en las expectativas futuras de la empresa.

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los métodos de valoración basados en el descuento de los flujos de caja:

- a) Estos métodos de valoración se basan en los resultados empresariales
- b) **Estos métodos de valoración se basan en la estimación de los flujos de caja futuros.**
- c) **Estos métodos de valoración requieren determinar una tasa de descuento.**
- d) Estos métodos de valoración se basan en la estimación de flujos de caja históricos.

10. Señale la/s respuesta/s correcta/s:

- a) **En el valor de liquidación se tienen en cuenta los costes de salir del negocio.**
- b) En el valor de liquidación los activos se valoran por el coste amortizado.
- c) **El valor de reposición de los activos es el valor sustancial.**
- d) El principio de empresa en funcionamiento se aplica en el valor de liquidación.

Supuesto correspondiente a la **2ª fase** del examen de aptitud profesional y soluciones a los mismos

Convocatoria Orden ETD/680/2021, de 23 de junio, por la que se publica la convocatoria conjunta del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, del examen de aptitud profesional para la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

El presente enunciado es el mismo entregado en el momento de la convocatoria. Los posibles errores o erratas detectadas posteriormente en su redacción no se toman en consideración en este texto. La solución aportada corresponde a la solución oficial empleada para la calificación de la prueba, tomando en consideración el marco normativo vigente en el momento de su desarrollo. En cuadro de texto y sombreado se incorporan comentarios que **no forman parte de la solución oficial**, pero que resulta de interés por establecer aclaraciones sobre la corrección adecuada de la prueba facilitando su adecuada interpretación.

ENUNCIADO

Examen de aptitud profesional para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas

2ª fase – 16 de diciembre de 2021

Descripción del material entregado

El presente examen consta de cinco grandes supuestos, independientes entre sí, que, a su vez, contienen varios apartados que, asimismo, pueden contener una sola pregunta o varias preguntas sobre un tema común. Las preguntas pueden ser de tipo test o de desarrollo.

Las preguntas de tipo test deben responderse sobre el mismo examen, marcando la respuesta o respuestas correctas con una cruz en los cajetines que acompañan al final de cada pregunta.

Las preguntas de desarrollo se responderán, con carácter general, en un folio distinto al del examen, indicando de forma concreta cuál es la pregunta a la que se responde y a qué supuesto y apartado del enunciado se refiere. En aquellas preguntas de desarrollo para las que se haya previsto.

En los supuestos se incluyen cuestionarios de opción múltiple en los que puede existir una o varias respuestas correctas. También se incluyen preguntas que requieren de un breve desarrollo.

A continuación, se detallan los supuestos junto con su puntuación:

1. Obligación de independencia: 2 puntos. Cada pregunta tiene un valor de 0,2 puntos.
2. Cuestiones sobre el proceso de una auditoría de estados financieros. Aspectos normativos: 2 puntos. Cada pregunta tiene un valor de 0,2 puntos.
3. Evaluación y justificación de diferentes circunstancias detectadas en el proceso de auditoría: 2 puntos. El detalle de los apartados es el siguiente:
 - 3.1: 0,35 puntos
 - 3.2: 0,20 puntos
 - 3.3: 0,20 puntos
 - 3.4: 0,225 puntos
 - 3.5: 0,225 puntos

3.6: 0,50 puntos

3.7: 0,30 puntos

4. Revisión del informe de auditoría propuesto, considerando las circunstancias expuestas: 2,5 puntos. El detalle por apartados es el siguiente:

4.1: 0,15 puntos

4.2: 1,25 puntos

4.3: 1,10 puntos

5. Evaluación y justificación de diferentes circunstancias detectadas en el proceso de consolidación de cuentas anuales: 1,5 puntos.

El detalle por apartados es el siguiente:

5.A: 0,30 puntos

5.B: 1,20 puntos. Cada pregunta tiene un valor de 0,15 puntos.

Otras cuestiones para tener en cuenta en la resolución de los supuestos planteados y en el desarrollo del examen:

1º. Los supuestos son independientes entre sí y dentro de cada uno de ellos, se dividen en casos concretos (apartados) que deben ser considerados también de forma independiente (sin acumular las incidencias detectadas), excepto cuando se haga referencia en el propio enunciado a puntos anteriores al mismo.

2º. Los supuestos se resolverán omitiendo el posible efecto fiscal, tanto por impuestos directos como indirectos, excepto que en el supuesto se indique expresamente su consideración.

3º. Las preguntas tipo test pueden tener una o varias opciones correctas, por lo que deben ser contestadas en los cajetines que acompañan al final de cada pregunta, mediante una cruz o un aspa (X). **Las respuestas incorrectas restarán puntuación** de forma proporcional a las preguntas correctas existentes dentro de cada pregunta, no pudiendo ser inferior a cero la valoración global de la parte tipo test de cada supuesto.

4º. Las preguntas de desarrollo deben ser contestadas en las hojas en blanco que figuran en el cuadernillo del examen, indicando el número de supuesto y apartado del enunciado al que se refieren. No obstante, si se ha previsto un recuadro en blanco para desarrollar la respuesta, se utilizará preferentemente dicho espacio.

5º. La duración máxima del examen es de 6 horas. Se puede entregar el examen si se ha cumplimentado el mismo antes de dicho plazo.

6º. No se puede firmar ninguna parte del examen ni identificarse de ninguna forma a fin de mantener el anonimato. Los exámenes firmados o susceptibles de ser identificados de cualquier otra forma serán anulados automáticamente.

7º. Solamente deberá poner su nombre en la hoja blanca pegada al sobre del ejercicio, con objeto de garantizar el anonimato de la corrección.

8º. Se podrán consultar textos legales y las Normas de Auditoría, comentadas o no, incluidas las consultas publicadas por el ICAC en su Boletín Oficial, así como cualquier otro texto en soporte papel, publicado y de acceso público. Asimismo, se podrán utilizar máquinas calculadoras sin capacidad de almacenar datos de cualquier tipo y tablas financieras y estadísticas. Queda prohibida la utilización de cualquier clase de dispositivo móvil durante la realización del examen, así como esquemas o resúmenes elaborados para su uso propio.

9º. Las dudas que se planteen respecto al enunciado serán expuestas por el aspirante en el propio examen para justificar la respuesta dada. Por tanto, sólo serán objeto de consulta al Tribunal cuestiones de logística y errores de hecho que pudieran apreciarse en el texto del examen.

10º. Los dispositivos móviles deben permanecer totalmente apagados durante la realización del examen.

11º. Al finalizar el examen debe introducir en el sobre y entregar al Tribunal todo el material empleado.

12º. El examen no puede ser sacado del aula en ningún caso.

ÍNDICE

- S.1. OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA.**
- S.2. CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. ASPECTOS NORMATIVOS.**
- S.3. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.**
- S.4. REVISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA PROPUESTO, CONSIDERANDO LAS CIRCUNSTANCIAS EXPUESTAS.**
- S.5A EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.**
- S.5B.**

SUPUESTO 1. OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA.

Marque la respuesta/a correcta/s, empleando para ello el cuadro que figura al final de cada pregunta.

1. Señale la o las afirmaciones correctas. Una sociedad de auditoría A que fue nombrada auditor de una entidad de interés público para las cuentas anuales del ejercicio 2012:

- A. Podrá continuar auditando las cuentas anuales de dicha entidad de interés público hasta el año 2021, pudiendo después prorrogar el encargo de auditoría cuatro años más, si la entidad auditada nombra adicionalmente a otro auditor o sociedad de auditoría B o si la entidad auditada realiza una licitación pública para el nombramiento de la misma sociedad de auditoría A.
- B. Podrá continuar auditando las cuentas anuales de dicha entidad de interés público hasta el año 2021, y podrá prorrogar el encargo de auditoría durante un plazo que debe ser de cuatro años más, si la entidad auditada nombra adicionalmente a otro auditor o sociedad de auditoría B.
- C. Podrá continuar auditando las cuentas anuales de dicha entidad de interés público hasta el año 2021, y podrá prorrogar el encargo de auditoría durante un plazo de hasta cuatro años más, si la entidad auditada nombra adicionalmente a otro auditor o sociedad de auditoría B.
- D. El auditor o sociedad de auditoría B, que fue contratado conjuntamente con la sociedad de auditoría A, tras finalizar el periodo de 10 años inicial de esta, podrá, una vez finalizado el periodo de contratación inicial de hasta 4 años, continuar auditando a la entidad de interés público otros 10 años más, tanto de forma individual como en auditoría conjunta con otros auditores.

A	B	C	D

2. En relación con la causa de abstención por honorarios percibidos, indicar la o las afirmaciones correctas:

- A. Si la sociedad de auditoría que no es pequeña, sin considerar su red, ha devengado honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y

de no auditoría a la entidad auditada, que no tiene la condición de entidad de interés público, y a sus vinculadas por importe que represente más del 30% de su importe neto de la cifra de negocios durante tres ejercicios consecutivos, deberá abstenerse de realizar la auditoría del ejercicio siguiente.

- B. Si una sociedad de auditoría perdió un cliente relevante en el ejercicio X, que representaba el 34% del importe total de servicios de auditoría en ese ejercicio, y en el ejercicio X+1, devengó honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y de no auditoría de la entidad auditada que no tiene la condición de entidad de interés público, por importe del 32% de su importe neto de la cifra de negocios, en X+2 por importe del 35% y en X+3 por importe del 41%, puede realizar la auditoría del ejercicio X+4 de esta entidad.
- C. Una sociedad de auditoría que en los tres últimos ejercicios mantiene un número medio de trabajadores entre 35 y 40, un activo de entre 3.000.000 y 3.500.000, y que ha superado durante tres años consecutivos el porcentaje del 30%, sin alcanzar el 35%, en la relación entre los honorarios totales percibidos de una entidad, que no es de interés público, y el importe neto de su cifra de negocios, deberá abstenerse de realizar la auditoría de esa entidad en el cuarto año.
- D. En el caso de que se trate de la auditoría de una entidad de interés público, las excepciones previstas para las entidades de nueva creación y para las entidades pequeñas en los artículos 64.4 y 64.5 del RLAC, también resultarán de aplicación.

A	B	C	D

3. Una sociedad de auditoría ha percibido en los ejercicios 1 a 4, los siguientes honorarios por la prestación de los siguientes servicios permitidos a la entidad auditada D, que tiene la condición de entidad de interés público:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Auditoría	95.000	100.000	105.000	
Servicios de valoración	13.000	11.000	17.000	16.000
Informe de verificación del balance en el caso de aumento de capital con cargo a reservas	0	0	0	14.000
Servicios fiscales	19.000	21.000	23.000	20.000
Procedimientos acordados en relación con otros estados financieros	16.000	20.000	18.000	17.000
Emisión de cartas de conformidad	0	0	0	12.000

Indíquese la o las afirmaciones correctas:

- A. La sociedad de auditoría puede realizar la auditoría del 4º ejercicio, porque el importe de los honorarios de todos los servicios distintos a los de auditoría prestados durante ese ejercicio, no excede del 70% de la media de los honorarios de auditoría correspondientes a los tres ejercicios consecutivos anteriores.
- B. La sociedad de auditoría puede realizar la auditoría del 4º ejercicio, porque el importe de los honorarios de los servicios distintos a los de auditoría, excluidos los exigidos por la legislación nacional, prestados durante ese ejercicio, no excede del 70% de la media de los honorarios de auditoría correspondientes a los tres ejercicios consecutivos anteriores.
- C. Para el cálculo del porcentaje del 70%, deben considerarse los honorarios percibidos por el auditor solo de la entidad auditada.
- D. Para el cálculo del porcentaje del 70%, deben considerarse los honorarios percibidos por el auditor y su red, por servicios prestados a la entidad auditada y sus vinculadas.

A	B	C	D

4. Una sociedad de auditoría mantiene una relación comercial con la entidad auditada E. Indicar la o las afirmaciones correctas:

- A. El mantenimiento de relaciones comerciales genera en todo caso una causa de incompatibilidad, si tiene un valor significativo para cualquiera de las partes.
- B. No genera incompatibilidad si la entidad auditada vende productos o presta servicios al auditor en condiciones de independencia mutua, aunque se trate de venta de bienes o prestación de servicios, que no constituye el curso normal de sus negocios.
- C. No genera incompatibilidad si el auditor presta a la entidad auditada otros servicios profesionales en el ámbito económico financiero, distintos al de auditoría.
- D. Genera incompatibilidad si el importe de los honorarios de la relación comercial, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a estos y distintas a las generadas por la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua, supone más del 10% del patrimonio del auditor.

A	B	C	D

5. Una sociedad de auditoría ha emitido el informe de auditoría de la entidad F con fecha 1 de diciembre de 2020. Posteriormente se produce el nombramiento del socio firmante del informe como miembro del Consejo de Administración de la entidad auditada con fecha 26 de agosto de 2022. Indicar la o las afirmaciones correctas:

- A. El nombramiento del socio firmante como miembro del Consejo de Administración genera incompatibilidad para la sociedad de auditoría en todo caso, tanto si la entidad auditada es EIP como si no lo es.

- B. La prohibición de formar parte del órgano de administración de la entidad auditada solo afecta al socio que sea firmante del informe.
- C. La prohibición se extiende a otros auditores, socios o no, y a todos los miembros del equipo del encargo y afecta no solo a la entidad auditada sino también a las entidades con las que la entidad auditada tenga una relación de control en todo caso.
- D. En el caso de que sea nombrado miembro del Consejo de Administración de la entidad auditada un socio de la sociedad de auditoría distinto del firmante, que no haya intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, no concurre la prohibición siempre que dicho socio deje de tener vinculación con la sociedad de auditoría antes de formar parte del Consejo de Administración de la auditada.

A	B	C	D

6. Indicar la o las situaciones en las que las entidades constituyen red:

- A. Dos sociedades de auditoría que han firmado un acuerdo exclusivamente para la realización de una auditoría conjunta y no mantienen ninguna otra relación.
- B. Una sociedad de auditoría que tiene firmado un acuerdo de cooperación con otra entidad con la que comparte su domicilio social.
- C. Una sociedad de auditoría que tiene cinco socios con una participación del 20% cada uno de ellos, sin que ninguno tenga capacidad de control de la misma, y otra sociedad en la que uno de los socios de la sociedad de auditoría tiene un 33% del capital y es el administrador único. No existe ningún acuerdo entre ambas sociedades.
- D. Una sociedad de auditoría y una sociedad cuyo objeto social no está relacionado con la información económico-financiera, ni el asesoramiento jurídico, ni presta este tipo de servicios o análogos, cuando ambas son administradas por el mismo administrador único.

A	B	C	D

7. Indicar la o las afirmaciones correctas en relación con la obligación de rotación:

- A. Una entidad adquiere la condición de entidad de interés público en el año 2019. La sociedad de auditoría venía auditando a dicha entidad desde el año 2003. La sociedad podrá continuar auditando dicha entidad de interés público hasta las cuentas correspondientes al ejercicio 2023.
- B. Una sociedad de auditoría audita una entidad desde el ejercicio 2018, ejerciendo desde entonces el mismo auditor principal responsable. En 2020 la entidad adquirió la condición de entidad de interés público. El auditor principal responsable debe rotar para la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2025.
- C. Un auditor principal responsable que haya rotado para la auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público del ejercicio 2023, podrá volver a auditar las cuentas de dicha entidad en 2026 como auditor principal responsable.
- D. Un auditor nombrado para auditar por primera vez las cuentas del ejercicio 2020 de una entidad de interés público, podrá como máximo auditar las cuentas de dicha entidad hasta el ejercicio 2033.

A	B	C	D

8. Indicar la o las circunstancias que determinan la concurrencia de causa de incompatibilidad respecto del auditor de la entidad H (no es entidad de interés público):

- A. El hermano del auditor ostenta el puesto de Secretario del Consejo de Administración de una entidad vinculada por relación de control a la entidad H.
- B. El padre del auditor, no conviviente con el auditor, presta un servicio de valoración que da lugar al reconocimiento de un activo en las cuentas auditadas, cuyo importe supone el 2% del activo total, no supera la cifra de

importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, y la estimación del efecto en los estados financieros está documentada exhaustivamente en los papeles de trabajo.

- C. El caso A, pero el hermano del auditor cesa como secretario del Consejo de administración el día antes del inicio del ejercicio auditado.
- D. El hijo del auditor firmante del informe en nombre de una sociedad de auditoría, presta un servicio de abogacía, referido a un litigio que puede tener efecto significativo en los estados financieros de H, a través de una sociedad cuyos administradores son el auditor, su cónyuge y su hijo. El auditor firmante y su mujer son los administradores de la sociedad de auditoría.

A	B	C	D

9. Indicar la o las circunstancias que determinan la concurrencia de causa de incompatibilidad o de prohibición:

- A. Una sociedad de auditoría presta un servicio fiscal relativo a la preparación de impresos tributarios a la matriz de la sociedad auditada, teniendo esta última la condición de entidad de interés público en el ejercicio auditado, sin que figure documentado en los papeles de trabajo los efectos del servicio prestado en los estados financieros auditados.
- B. Una sociedad que comparte un nombre comercial común con la sociedad de auditoría, presta un servicio de contabilidad a una entidad establecida en un tercer país y controlada por la entidad auditada, que no es de interés público.
- C. El cónyuge del auditor, tiene títulos de deuda de la entidad vinculada a la auditada por un valor que supone el 10% del patrimonio del auditor. El auditor y su cónyuge están separados, encontrándose dicha separación inscrita en el Registro Civil.
- D. Una sociedad de auditoría tiene un préstamo concedido por la entidad auditada, que es una entidad financiera, habiéndose concedido en condiciones de mercado e independencia mutua, por el procedimiento habitual y siendo por un importe que se considera significativo.

A	B	C	D

10. Indicar la o las afirmaciones correctas:

- A. Un auditor contrae matrimonio en el año X. El auditor audita las cuentas del ejercicio económico X de una entidad auditada. La mujer del auditor tiene acciones de una entidad vinculada a la entidad auditada que supone más del 10% de su patrimonio y no puede venderlas en el plazo de un mes. Esta situación generará incompatibilidad si no se han vendido antes de la emisión del informe de auditoría.
- B. El hermano del auditor es el responsable de la preparación de la información financiera de la entidad auditada del área de inmovilizado financiero cuyo saldo no supera las cifras de materialidad fijadas por el auditor y supone un 2% del activo total. Esta situación genera incompatibilidad para la realización de la auditoría.
- C. Un socio de la sociedad de auditoría es el administrador único de una sociedad que presta servicios de contabilidad a la entidad auditada durante el ejercicio auditado, pero la entidad auditada asume la responsabilidad de la preparación de la información financiera. La prestación de este servicio no genera incompatibilidad.
- D. Una persona del equipo del encargo del auditor ha recibido un regalo, cuyo valor no es insignificante ni intrascendente, de la entidad auditada en el ejercicio anterior al ejercicio auditado, por lo que concurre causa de incompatibilidad.

A	B	C	D

SUPUESTO 2. CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. ASPECTOS NORMATIVOS.

Marque la respuesta/s correcta/s, empleando para ello el cuadro que figura al final de cada pregunta. En aquellas preguntas en las que se solicite, justifique su respuesta empleando el cuadro de texto libre que figura al final de la pregunta.

1.- La Ley de Auditoría de Cuentas, y el Reglamento que la desarrolla, resulta aplicable a los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, cuando realizan los siguientes trabajos:

- A. Verificación de las cuentas anuales de cualquier entidad, aunque estas no hayan sido elaboradas con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias.
- B. Verificación de las cuentas anuales formuladas, sólo si la entidad cuenta con normativa que establezca un marco normativo de información financiera que resulte aplicable para la llevanza de contabilidad.
- C. Verificación de las cuentas anuales de aquellas entidades, a las que su normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas anuales auditadas, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, si bien las cuentas anuales se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera aplicable, considerando la naturaleza de la entidad auditada.
- D. Comprobación de hechos concretos de las cuentas anuales, con independencia del alcance.

A	B	C	D

2.- Cuando son nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas:

- A. El informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, siempre y cuando no existan discrepancias en cuanto a la opinión técnica.

- B. El informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos. En caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, cada auditor de cuentas presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría, y expondrá los motivos de la discrepancia.
- C. La estructura organizativa y la dimensión adecuadas a la cantidad y complejidad de los trabajos, atendiendo a la magnitud y naturaleza de las entidades auditadas requerida para los auditores de EIP, deben cumplirla antes de la aceptación del trabajo, todos los auditores designados conjuntamente.
- D. Cada auditor será responsable de la custodia y conservación de los papeles de trabajo que correspondan a su parte del trabajo de auditoría.

A	B	C	D

3.- El presidente del órgano de administración de una entidad, ha pedido al director financiero que prepare y formule una consulta al ICAC respecto al marco normativo de información financiera que les resulta aplicable en materia de ingresos:

- A. El director financiero podrá preparar la consulta, pero no efectuarla ante el ICAC porque no es miembro del órgano de administración.
- B. La contestación del ICAC tendrá carácter vinculante, pudiendo los interesados entablar recurso de alzada contra la misma.
- C. Las consultas podrán ser publicadas en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general.
- D. Siempre que haya respuesta, la consulta y respuesta deberán ser publicadas, para su conocimiento general, en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web.

A	B	C	D

4.- Se plantean las siguientes cuestiones referentes al formato de la firma del informe de auditoría.

- A. En el caso de que el firmante sea un auditor a título individual, el informe de auditoría de cuentas puede firmarse de forma electrónica o manuscrita, indistintamente.
- B. En el caso de sociedades de auditoría, el informe deberá firmarse de forma manuscrita por el auditor o auditores principales responsables designados a tal efecto por la sociedad en cuyo nombre actúan.
- C. En el caso de actuación conjunta de auditores, el informe no se puede firmar electrónicamente al mismo tiempo por dos auditores, ya que no es posible dejar huella de que coincidan la hora, minuto y segundo en que ha firmado cada uno.
- D. El ICAC considera que la firma electrónica que tiene la misma validez que la manuscrita, es la firma electrónica reconocida, siempre y cuando cumpla las condiciones y características exigidas por la legislación vigente.

A	B	C	D

5.- Para la realización de la auditoría de estimaciones contables, y de la correspondiente información a revelar, cuáles de las siguientes cuestiones considera correctas.

- A. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, el auditor valorará por separado el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección.
- B. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
- C. En el caso de que el auditor desarrolle una estimación puntual o rango para evaluar las estimaciones de la dirección y la información relacionada

revelada, el auditor está obligado a emplear sus propios métodos, hipótesis y datos, sin considerar los de la dirección.

- D. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada, son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A	B	C	D

6.- Usted ha decidido realizar los procedimientos de auditoría empleando el muestreo. Indique cuáles de las siguientes cuestiones considera correctas.

- A. Existe riesgo de muestreo, cuando en una prueba de detalle usted llega a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando sí existen, lo que afecta a la eficacia de la auditoría y aumenta la probabilidad de que emita una opinión de auditoría inadecuada.
- B. Cuanto menor sea el riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar, el tamaño de la muestra a seleccionar en los procedimientos de auditoría, deberá determinarse con base estadística.
- C. En la selección de los elementos de la muestra, el auditor puede excluir las partidas con importe inferior a la cifra de errores insignificantes para determinar las cifras de materialidad, porque el objetivo es seleccionar una muestra representativa.
- D. En el caso de que al realizar los procedimientos de auditoría se detecten desviaciones o incorrecciones, el auditor evaluará el efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y para ello deberá extrapolar la incorrección al conjunto de la población, lo que le permitirá determinar el efecto sobre la población, aunque no siempre pueda ser suficiente para determinar el importe que deba ser registrado.

A	B	C	D

7.- A usted le nombran por primera vez auditor de la sociedad ABC, S.L., (no EIP y auditoría obligatoria), por un período de 3 años y se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias. Indique la/s respuesta/s correcta /s en el primer cuadro y en el segundo explique el motivo por el que no considera correcta/s el resto.

- A. Ha acordado por escrito los términos del servicio de auditoría, dejando constancia de todos los aspectos que la normativa indica que son aquellos que, al menos, deben quedar recogidos en el contrato, es decir: los honorarios y las cuentas anuales objeto del trabajo de auditoría.
- B. Una vez firmado el contrato de auditoría, el auditor ha de evaluar el cumplimiento de los requerimientos de independencia y su capacidad para dar cumplimiento al contrato suscrito.
- C. Para cumplir con el plazo de entrega del informe de auditoría acordado entre las partes, el auditor ha solicitado verbalmente a la entidad que le haga entrega de las cuentas anuales formuladas objeto del contrato. La entidad le indica que no está en disposición de entregárselas, por lo que, usted está valorando la preparación de un escrito de renuncia o de falta de emisión de informe para remitirlo a quienes resulta obligatorio, es decir, a la entidad auditada y al ICAC.
- D. La entidad le comunica que no le va a entregar las cuentas anuales formuladas, y dispone de un plazo de 15 días naturales para remitir un escrito de renuncia al contrato de auditoría a la entidad auditada.

A	B	C	D

2ª FASE

A	
B	
C	
D	

8.- Nos ha nombrado auditores de sus cuentas anuales la sociedad DEF, S.A. que utiliza a GHI, S.L. para que le preste el servicio de procesamiento y registro contable de todas sus operaciones económicas, así como para la preparación de las cuentas anuales. Sobre la base de la normativa vigente, indique qué afirmaciones de las que se indican a continuación son correctas:

- A. Deberemos determinar si hemos logrado tener conocimiento suficiente sobre la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por GHI, S.L., y su efecto sobre el control interno de DEF, S.A., en cuanto a la selección y aplicación de las políticas contables y la revelación de la información de los estados financieros.
- B. Podemos optar por solicitar a la entidad auditada un informe tipo 2 para sustentar su conocimiento del diseño, la implementación y la eficacia operativa de los controles que ha implementado GHI, S.L. en la prestación de los servicios que realiza a DEF, S.A.
- C. Como auditor de DEF, S.A., no estamos obligados a realizar ninguna indagación en relación con el posible fraude en el procesamiento de la información que da lugar a la formulación de las cuentas anuales de la entidad, porque esta responsabilidad corresponde al auditor de GHI, S.L.
- D. Al concluir nuestro trabajo, decidimos emitir un informe de auditoría con opinión no modificada, en el que nos referiremos al trabajo del auditor de GHI, S.L. y limitaremos nuestra responsabilidad.

A	B	C	D

9.- Usted es auditor y prepara una propuesta de prestación de servicios para una entidad que, finalmente, le nombra auditor de cuentas. Indique cómo calculará los honorarios, qué recogerá el contrato de auditoría y cómo actuaría si modifica los honorarios porque cambian las condiciones iniciales.

Razone su respuesta:

10.- Usted es el auditor de la entidad X, que ha sufrido una notable caída en su cifra de ingresos debido a los efectos de la pandemia sobre su sector, y en particular, su negocio. Indique la/s respuesta/s correcta /s en el primer cuadro, y en el segundo explique el motivo por el que no considera correcta/s el resto.

- A. Ante las circunstancias descritas, considera que las incorrecciones materiales que pudieran detectarse en los estados financieros sólo pueden deberse a la existencia de fraude.
- B. Usted es responsable de identificar el fraude en los estados financieros, por lo que ha de establecer los controles necesarios para prevenir y detectar el fraude.

- B. Usted podrá renunciar al encargo como consecuencia de las incorrecciones detectadas en la auditoría de los estados financieros de X, por el mero hecho de que existan indicios de fraude.
- D. En su responsabilidad legal como auditor, ante la existencia de fraude o indicios de que lo haya, puede llegar a prevalecer el deber de informar a las autoridades reguladoras o de supervisión, por encima del deber de confidencialidad.

A	B	C	D

A	
B	
C	
D	

SUPUESTO 3. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA

1.- El 2 de enero de 2021, la empresa de software ZYX, S.A. firma un contrato con un cliente para la prestación del servicio de software, que incluye de regalo un ordenador. El contrato presenta las siguientes características:

Elementos del contrato	Precios
Ordenador (entregado a la firma del contrato)	Regalo, valorado en 3.000 euros
Servicio de software objeto del contrato	600 euros /mes
Servicio de software, valorado de forma independiente	400 euros/mes
Meses de duración del contrato	15
Momento de facturación	Día 30 de cada mes

Parte A:

Considerando la información aportada,

Se pide:

Realizar los asientos de 2 de enero de 2021 y de 30 de enero de 2021 de la compañía ZYX, S.A., razonando la respuesta.

Parte B:

Considerando que, para este contrato, ZYX, S.A. ha registrado únicamente durante el ejercicio 2021, a final de cada mes, un cargo en tesorería de 600 con abono a ingresos por prestación de servicios por el mismo importe.

Se pide:

Indicar si es correcto el registro contable realizado por ZYX, S.A., y justificar la respuesta. En el caso de no estar de acuerdo, indicar cómo debería registrarse contablemente, proponiendo el correspondiente ajuste.

Parte C:

Tomando en cuenta su conclusión sobre el apartado B, y sin considerar ninguna cuestión referente a materialidad,

Se pide:

- Indicar si, en su caso, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales de ZYX, S.A. correspondientes al ejercicio 2021, justificando la respuesta.
- Redactar el párrafo de fundamento de la opinión.

2.- Estamos auditando las cuentas anuales del ejercicio 2020 de la sociedad TSR, S.A., siendo este ejercicio 2020 el de su constitución. TSR, S.A. fabrica barras de acero de distintos calibres y larguras. Hemos verificado el control de inventario realizado por la compañía al cierre del ejercicio, siendo el resultado de la prueba satisfactorio, habiendo podido obtener evidencia de las unidades físicas que componen el inventario de existencias, tanto de materia prima como de producto terminado. Al cierre no hay producto en curso, y los embalajes son insignificantes. La materia prima es valorada a precio de coste, utilizando el criterio de “precio medio ponderado”, pero para el producto terminado, debido a que la compañía no dispone de un sistema de costes de producción ni de escandallos, la valoración se realiza a precio de tarifa de venta, menos un 30%, habiendo obtenido evidencia de que esta valoración es superior al “valor neto de realización”. El producto terminado se ha registrado por 5.100 miles de euros en las cuentas anuales de TSR, S.A. al cierre del ejercicio. Por tanto, no disponemos de información de la totalidad de los costes de producción del producto terminado que nos permita conocer, en su caso, la diferencia entre el precio de coste y la valoración realizada.

Considerando que esta circunstancia es material, pero no generalizada a efectos de las cuentas anuales.

Se pide:

- Considerando que la cifra de materialidad a efectos de informe asciende a 400 miles de euros, indicar si la circunstancia descrita en este apartado, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales de TSR, S.A. y justificar la respuesta.
- Redactar, en su caso, el párrafo de fundamento de la opinión.

3.- Somos los auditores de la sociedad NML, S.A., que ha formulado cuentas anuales abreviadas en el ejercicio 2021. La entidad ha registrado los hechos económicos que le afectan conforme al Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007). El resumen de los principales parámetros de sus cuentas el siguiente:

NML, S.A.	2021	2020
Activo (miles de euros)	4.212	4.010
Patrimonio Neto (miles de euros)	1.150	1.100
Cifra de negocios (miles de euros)	8.125	8.060
Resultado (miles de euros)	125	50
Número de empleados al cierre	54	40
Número medio de empleados	51	32

Se pide:

- Indicar si la circunstancia descrita, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales abreviadas de NML, S.A. de 2021, justificando la respuesta.
- Redactar el párrafo de fundamento de la opinión.

4.- La sociedad KJI, S.A. posee el 100% de las participaciones de la sociedad A1B2, S.L.

A1B2, S.L. presenta el siguiente patrimonio al inicio de 2021, después de la distribución del resultado de 2020:

Capital Social	200.000
Reserva Legal	10.000
Reservas voluntarias.	90.000
Patrimonio Neto	300.000

En la contabilidad de KJI, S.A., la inversión figura a coste, por el importe aportado en la constitución que fue de 200.000 euros.

Durante el ejercicio 2021, la Junta de Accionistas de A1B2, S.L. acuerda realizar una reducción de capital de 50.000 euros, con devolución de aportaciones.

KJI, S.A. ha realizado el siguiente registro contable:

Cargo: Bancos 50.000.

Abono: Participaciones a LP en empresas del grupo 50.000.

Parte A:

Considerando la información aportada.

Se pide:

Indicar si es correcto el registro contable realizado por KJI, S.A. y justificar su respuesta. En el caso de que no esté de acuerdo, indicar cómo debería registrarse contablemente y proponer el ajuste pertinente.

Parte B:

Tomando en cuenta su conclusión sobre el apartado anterior y considerando que la materialidad a efectos de informe asciende a 30.000 euros.

Se pide:

- Indicar si, en su caso, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales de KJI, S.A. correspondientes al ejercicio 2021, justificando la respuesta.
- Redactar, en su caso, el párrafo de fundamento de la opinión.

5.- La sociedad DEF, S.L. mantiene en su almacén al cierre del ejercicio 2021 la cantidad de 200.000 unidades del producto PPP, valoradas por su coste de producción, que es de un euro/unidad.

Para el 50% de las unidades, DEF, S.L. tiene firmado un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento tendrá lugar en junio de 2022, según el cual el precio de venta estipulado en dicho contrato es superior al coste de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar necesarios para la ejecución del contrato.

Debido a que el valor neto realizable de esas existencias al cierre del ejercicio 2021 es de 0,5 euros/unidad, DEF, S.L. ha registrado en el ejercicio una pérdida con cargo al resultado del ejercicio 2021 por deterioro de existencias por importe

de 100.000 euros, correspondiente al producto PPP. El registro ha sido el siguiente:

Cargo: Pérdida por deterioro de existencias 100.000.

Abono: Deterioro de valor de las existencias. 100.000.

Parte A:

Considerando la información aportada.

Se pide:

Indicar si es correcto el registro contable realizado por DEF, S.L. y justificar su respuesta. En el caso de que no esté de acuerdo, indicar cómo debería registrarse contablemente y proponer el ajuste pertinente.

Parte B:

Tomando en cuenta su conclusión sobre el apartado anterior y considerando que la materialidad a efectos de informe asciende a 45.000 euros.

Se pide:

- Indicar si, en su caso, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales de DEF, S.L. correspondientes al ejercicio 2021, justificando la respuesta.
- Redactar el párrafo de fundamento de la opinión.

6- Indique, razonando la respuesta, cómo trataría las siguientes situaciones que se plantean a continuación para distintas sociedades mercantiles no EIP. En el caso de que tenga efecto sobre el informe de auditoría, indique cuál sería (cuestión clave de auditoría, aspecto más relevante de auditoría-AMRA, párrafo de énfasis, párrafo de otras cuestiones, limitación al alcance, incumplimiento de marco normativo o falta de información revelada en los estados financieros):

- A. La compañía auditada "A", está sujeta a disposiciones legales que requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades, y dichas declaraciones proporcionan parte de las manifestaciones requeridas por la normativa vigente de auditoría en materia de manifestaciones escritas. La carta de manifestaciones que nos

facilita "A", contiene toda la información requerida por la normativa vigente, si bien, no contiene las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones públicas, por lo que el auditor está evaluando que esta circunstancia suponga una limitación al alcance en su informe de auditoría.

- B. El informe de auditoría del auditor predecesor de "B" sobre las cuentas anuales del periodo anterior, contenía una opinión modificada porque no se había informado en las cuentas anuales de una operación relevante y por importe material. En el ejercicio actual esta cuestión ha quedado resuelta porque se informa de forma oportuna en las cuentas anuales a juicio del auditor.
- C. En la auditoría de "C", para la que se ha nombrado revisor de control de calidad del encargo, razone si se han de comunicar al consejo de administración aquellas cuestiones que el socio del encargo ha discutido con el revisor de control de calidad.
- D. Durante la realización de la auditoría de "D", se detectan 2 ajustes y se evalúa el impacto sobre los resultados definitivos del período, poniéndose de manifiesto que dichos resultados van a ser sustancialmente diferentes de aquellos que se planificaron para el cierre del ejercicio, y que fueron la base sobre la que se determinó la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.
- E. Como auditores de "E", hemos concluido que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material sobre la continuidad de las operaciones de "E". La memoria de las cuentas anuales revela los factores causantes y mitigantes de capacidad de la entidad para continuar con empresa en funcionamiento, no revelando si existe una incertidumbre material sobre la continuidad de "E".

7.- Indique si las siguientes aseveraciones son correctas o incorrectas y justifique su respuesta:

- A. El auditor obtendrá conocimiento del control interno sobre la información financiera, puesto que todos los controles referidos a esta materia son relevantes para la auditoría.
- B. En las entidades de pequeña dimensión, el auditor no puede tener conocimiento del entorno de control porque los controles no suelen estar documentados.

- C. En la auditoría del ejercicio actual, el auditor ha determinado la existencia de los mismos riesgos de auditoría que en el ejercicio anterior, en total 5, entre los que figuran el reconocimiento de ingresos por mantener transacciones significativas con empresas del grupo y el riesgo de fraude por la elusión de controles por parte de la dirección. En el ejercicio anterior, se obtuvo evidencia sobre la eficacia operativa de los controles que afectan a cada uno de los 5 riesgos, por lo que, en este ejercicio, bastará con obtener evidencia de que no se han producido cambios significativos en los controles que afectan a dichos riesgos.
- D. En el supuesto de la auditoría indicada en el caso C (párrafo anterior), el auditor ha optado por realizar exclusivamente pruebas sustantivas como respuesta a cada uno de los 5 riesgos detectados, planificando fundamentalmente pruebas analíticas, confirmaciones de terceros y recálculos globales, pues la realización de pruebas en detalle, implica emplear más tiempo y hace el proceso de auditoría menos eficiente.

SUPUESTO 4. REVISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA PROPUESTO, CONSIDERANDO LAS CIRCUNSTANCIAS EXPUESTAS

Considerando la información sobre la auditoría de las cuentas anuales de los ejercicios 2019 y 2020 de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L., (en adelante PROCON o la entidad) así como el borrador del informe de auditoría de 2020 de PROCON y el resto de información que se facilitan a continuación:

Se pide:

1. Su opinión justificada sobre el hecho de que PRODUCTOS CONGELADOS, S.L. haya formulado cuentas anuales abreviadas en los ejercicios 2019 y 2020.
2. Indicar y justificar el motivo por el que considera que el borrador del informe de auditoría de cuentas anuales de 2020 propuesto es correcto, o en su caso, precisa de cambios para que se ajuste a la normativa aplicable.
3. Considerando las razones que haya expuesto en el punto anterior, realizar, en su caso, las eliminaciones, inserciones y/o cambios en la redacción del informe de auditoría propuesto.

Información sobre la auditoría de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L.:

- A) La sociedad de auditoría AUDITORES EX. S.L.P., con nº de R.O.A.C. SOXX12, y domicilio social en Madrid, calle de la Bienvenida nº 11., fue nombrada auditor de la mercantil PRODUCTOS CONGELADOS, S.L. (PROCON o la entidad), mediante acuerdo de su Junta general extraordinaria de socios de fecha 1 de diciembre de 2019. Tras el análisis del cumplimiento de todos los requerimientos establecidos para la aceptación del encargo por la normativa de auditoría y por la propia firma auditora, se produjo la aceptación del encargo con fecha 18 de diciembre de 2019.

El auditor de cuentas designado por la sociedad de auditoría como auditor principal responsable de realizar el trabajo de auditoría de cuentas en nombre de dicha sociedad, es D. Hilario Ghiglione del Campo, con nº de R.O.A.C.22XXX.

PROCON tiene como actividad la fabricación, envasado y comercialización de productos alimenticios congelados, con destino a la alimentación de las personas, siendo sus clientes principales los mayoristas de la alimentación.

Los socios de PROCON son tres, una sociedad que posee el 52% del capital, y dos personas físicas a razón de un 24%. El consejo de administración está formado por los tres socios, siendo el representante del mayoritario una persona física. Los tres son empleados de la compañía.

Las cifras al cierre de los ejercicios 2018, 2019 y 2020 en miles de euros, salvo en el número de empleados, son las que se muestran en el siguiente cuadro:

		Import. Neto cifra	Nº medio				Patrimonio al
	Activo	negocio	empleados	Resultado	EBITDA	Fondo Maniobra	31 de diciembre
2018	3.640	6.600	42	210	260	40	310
2019	3.890	7.200	43	180	230	20	490
2020	4.200	8.100	44 -	210	114	- 1.210	280

Las cuentas anuales se componen de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria todos ellos abreviados, que se integran en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante, las cuales son depositadas en el Registro Mercantil pertinente. PROCON no es entidad de interés público (EIP).

- B) Nuestra primera auditoría fue sobre las cuentas anuales del ejercicio 2019. No pudimos verificar el inventario final de 31 de diciembre de 2018 y si el de 31 de diciembre de 2019. Nuestro informe de auditoría de cuentas anuales de 2019 contenía las siguientes dos salvedades:

1 *“Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 2018 y, por tanto, no presenciamos los recuentos físicos de las existencias al cierre de dicho ejercicio, ni hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a dicha fecha, las cuales están registradas en el balance por 247 miles de euros, lo que nos impide dar razonabilidad, a efectos comparativos, a la rúbrica “Existencias” del activo a 31 de diciembre de 2018, a la variación de existencias que se incluye dentro de la rúbrica “Aprovisionamientos” de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2018 y a las cifras de Resultado del ejercicio y Reservas del Patrimonio neto al 31 de diciembre de 2018, e igualmente nos impide dar razonabilidad a la variación de existencias del ejercicio 2019 incluida en la rúbrica de “Aprovisionamientos” de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2019, así como a las cifras de Resultado del ejercicio y Reservas del Patrimonio Neto al 31 de diciembre de 2019.”*

2 *“Formando parte de la rúbrica “Clientes por ventas y prestaciones de servicios”, del activo corriente del balance al 31 de diciembre de 2019, figura un saldo por importe de 243 miles de euros correspondiente a un deudor con*

insolvencia firme, que no ha sido registrado como pérdida por deterioro comercial incobrable, por lo que consideramos que la citada rúbrica se encuentra sobrevalorada en dicho importe, el “impuesto sobre beneficios” de 2019 y la rúbrica “Otros acreedores” se encuentran sobrevaloradas en 61 miles de euros y el resultado del ejercicio 2019, y consecuentemente el patrimonio neto al 31 de diciembre de 2019 se encuentran sobrevalorados en 182 miles de euros.”

- C) En la auditoría de las cuentas anuales de 2020 se plantean las siguientes cuestiones:

En el ejercicio 2020, la entidad ha corregido el error que provocó la segunda salvedad de 2019, contabilizando la pérdida por insolvencia firme de este cliente con cargo a “Pérdidas por deterioro en insolvencias firmes de clientes”. Al 31 de diciembre de 2020 hemos verificado que no existen más clientes para los que sea necesaria la provisión por deterioro.

La compañía firmó el 1 de enero de 2017 un préstamo con el Banco BAN, S.A., para la financiación de su inversión en el terreno y la nave donde desarrolla su actividad. El importe del préstamo fue de 1.200.000 euros, con amortizaciones anuales cada 2 de enero de 100.000 euros y dos años de carencia, por lo que a 31 de diciembre de 2020 están pendientes de amortizar 1.100.000 de euros, con vencimientos desde 2 de enero de 2021 hasta 2 de enero de 2031. Dicho préstamo tiene un pacto (covenant), por el que el nominal pendiente es exigible por BAN, S.A., si el patrimonio neto de PROCON, S.L. desciende por debajo de los 300.000 euros. La compañía está negociando con la entidad BAN la modificación del covenant para reducirlo a los 200.000 euros, pero a la fecha de emisión de nuestro informe no se ha producido el acuerdo, ni disponemos de información de que pueda alcanzarse en breve plazo, por lo que la compañía ha clasificado el nominal pendiente del préstamo a 31 de diciembre de 2020 a corto plazo. Toda esta información junto con otros factores causantes de duda en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, tales como el resultado negativo del ejercicio, el patrimonio neto, el fondo de maniobra negativo y la situación de la negociación con la entidad financiera entre otros, así como los factores mitigantes de la duda, están desarrollados en la nota 3 de la memoria, donde se indica que existe una incertidumbre importante en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Consideramos que se ha utilizado adecuadamente el principio de empresa en funcionamiento, que la nota 3 de la memoria es completa y correcta si bien tenemos dudas significativas sobre la continuidad de PROCON.

La compañía ALIMENTARIA 2021 S.A. es a la vez cliente y proveedor de PROCON, que a 31 de diciembre de 2020 mantiene saldos deudores y

acreedores con ALIMENTARIA de 265.000 y 280.000 euros respectivamente. Debido a que PROCON tiene el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y la intención de liquidar las cantidades por el neto, en el balance a 31 de diciembre de 2020 las cifras se presentan en el pasivo por el importe neto de 15.000 euros.

El consejo de administración de PROCON ha formulado las cuentas anuales abreviadas con fecha 28 de febrero de 2021, que no incluyen la propuesta de distribución del resultado, también formulada por el consejo de administración, que se someterá a aprobación a la junta general de socios, y que consiste en destinar la totalidad de resultado de 2020 a la rúbrica de “Resultados negativos de ejercicios anteriores”, ni la retribución de los administradores que ha sido de 65.000 euros a los dos consejeros personas físicas y al representante del socio mayoritario, todos ellos empleados de la sociedad y directivos, ni sobre el periodo medio de pago a proveedores. De las dos primeras circunstancias, distribución del resultado y retribución de los administradores, hemos obtenido evidencia en el desarrollo de nuestro trabajo.

La cifra de materialidad establecida para el informe es de 150.000 euros.

El equipo de la sociedad de auditoría completó los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales con fecha 15 de abril de 2021, recibiendo la carta de manifestaciones el día anterior, fechada el 14 de abril de 2021.

El auditor responsable ha concluido que no hay más “aspectos más relevantes de la auditoría” que las cuestiones planteadas en las secciones de “Fundamento de la opinión con salvedades” e “Incertidumbre material por empresa en funcionamiento”.

Sobre la base de todo lo indicado anteriormente, el gerente del equipo del encargo de auditoría ha elaborado un borrador de informe que va a someter a la consideración del socio responsable del encargo, siendo dicho borrador:

A los socios de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L.

Opinión con salvedades.

Hemos auditado las cuentas anuales abreviadas de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L. (la Sociedad), que comprenden el balance abreviado a 31 de diciembre de 2020, la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, y la memoria abreviada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales abreviadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 2020, así como de sus resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota 2 de la memoria abreviada) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades.

Una mercantil es a la vez cliente y proveedor de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L., manteniendo esta al cierre de 2020 saldos deudores y acreedores con aquella compañía de 265 miles de euros y 280 miles de euros respectivamente, no obstante la presentación en el balance se hace en el pasivo, en la rúbrica de “proveedores” por el importe neto de 15.000 euros, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, por lo que debería incrementarse la rúbrica de “Clientes por ventas y prestación de servicios” y la de “Proveedores” en 265 miles de euros.

En la memoria de las cuentas anuales no figura información sobre la retribución de los tres administradores de la sociedad que ha sido de 195 miles de euros en total, al igual que la de 2019.

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

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

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

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento.

Llamamos la atención sobre la Nota 3 de las cuentas anuales, que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de 210 miles de euros durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 2020, que la situación patrimonial a dicha fecha era inferior a la cifra establecida en el covenant del préstamo de 1.200 miles de euros, lo que ha provocado que el pasivo corriente de la Sociedad al cierre del ejercicio 2020 exceda a su activo corriente en 1.210 miles de euros.

Como se menciona en la Nota 3 de la memoria, estos hechos o condiciones, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Aspectos más relevantes de la auditoría.

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales abreviadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales abreviadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos. Excepto por las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información: Propuesta de aplicación del resultado.

La otra información comprende exclusivamente la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio 2020, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales abreviadas.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales abreviadas no cubre la propuesta de aplicación del resultado. Nuestra responsabilidad sobre la misma, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre su concordancia con las cuentas anuales abreviadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas. Si,

basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar al respecto a la propuesta de aplicación del resultado.

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales abreviadas.

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

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

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas.

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

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

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, aplicamos nuestro juicio

profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales abreviadas, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales abreviadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales abreviadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales abreviadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales abreviadas del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos. Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión.

Madrid a 15 de abril de 2021

AUDITORES EX. S.L.P.,
nº de R.O.A.C. SOXX12

FDO. Hilario Ghiglione del Campo

SUPUESTO 5A. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN DE CUENTAS ANUALES.

Juguetes García, S.A. es la sociedad dominante de un grupo de sociedades y formula sus cuentas anuales consolidadas desde el ejercicio 2015. A finales del ejercicio 2016, **Juguetes García, S.A.** adquirió una participación del 80% en la mercantil **Juguetes Carreras, S.A.** ascendiendo el coste de la combinación a 1.000.000,00 u.m., que fue completamente desembolsado en el momento de la toma de control (finales del ejercicio 2016).

El patrimonio y otros datos relevantes en la fecha de adquisición de la mercantil **Juguetes Carreras, S.A.** (entidad adquirida) se muestran a continuación:

Patrimonio neto Juguetes Carreras, S.A. (finales ejercicio 2016)

<i>Capital social</i>	200.000,00
<i>Reservas</i>	300.000,00
<i>Subvenciones donaciones y legados</i>	100.000,00
<i>PyG</i>	100.000,00
	700.000,00

Datos relevantes a la fecha de toma de control (finales del ejercicio 2016):

- 1º. Existen plusvalías inmobiliarias de unos terrenos no reconocidas contablemente a la fecha de toma de control por valor ascendente a 100.000,00 u.m.
- 2º. El saldo existente en la partida de Subvenciones, donaciones y legados corresponde a subvenciones recibidas cuyo periodo sistemático de amortización y traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias finaliza en el ejercicio 2018, a razón de 50.000 u.m./ejercicio.
- 3º. El resultado de 100.000,00 u.m. con que se cierra el ejercicio 2016 se aplica a reservas en el ejercicio 2017.

En el periodo actual (ejercicio 2020), se observa que la evolución patrimonial de **Juguetes Carreras, S.A.**, desde la fecha de adquisición, ha sido realmente positiva como muestran los datos al cierre del ejercicio 2020. La plusvalía inmobiliaria puesta de manifiesto a la toma de control aún subsiste al cierre del ejercicio 2020 y, además, se han observado otras plusvalías inmobiliarias por valor ascendente a 300.000,00 u.m. originadas después de la fecha de toma de control procedentes de nuevas inversiones inmobiliarias.

El patrimonio y otros datos relevantes a 31 de diciembre de 2020 de la mercantil **Juguetes Carreras, S.A.** (entidad adquirida) se muestran a continuación:

Patrimonio neto Juguetes Carreras, S.A.

(a 31.12.2020)

<i>Capital social</i>	200.000,00
<i>Reservas</i>	800.000,00
<i>PyG</i>	100.000,00
	1.100.000,00

Además, durante el proceso de consolidación del ejercicio inmediato anterior (2019) se ajustó un margen positivo de 20.000,00 u.m. procedente de una venta de existencias realizada por **Juguetes Carreas, S.A.** a otra sociedad del grupo, la sociedad **ABC, S.A.** No quedó pendiente de pago importe alguno por esta transacción. Durante el ejercicio 2020, la sociedad del grupo, **ABC, S.A.**, vendió el 50% de esas existencias a terceros ajenos al grupo.

Por último, la sociedad **Juguetes García, S.A.** ha vendido, al inicio del ejercicio 2020, el 100% de la participación que ostenta en su filial **Juguetes Zafra, S.A.** a la sociedad del grupo **ABC, S.A.** El coste de adquisición de la participación fue de 100.000,00 u.m. y el precio de esta transmisión entre empresas del grupo ha sido de 300.000,00 u.m., que fue satisfecha en su totalidad mediante contraprestación monetaria. El incremento patrimonial de esa filial desde la toma de control se ha mostrado en el patrimonio consolidado en cuentas de reservas.

Se pide:

Para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2020 y con la información suministrada en este enunciado, registre contablemente:

- Las eliminaciones y/o ajustes de márgenes que, en su caso, requiera el proceso de consolidación para obtener el balance y la cuenta de PyG consolidados, y.
- El registro de la eliminación inversión-patrimonio neto y atribución del resultado de la dependiente **Juguetes Carreras, S.A.**

NOTA: Prescinda del efecto fiscal en la resolución del ejercicio.

SUPUESTO 5B. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES.

Marque la respuesta/s correcta/s, empleando para ello el cuadro que figura al final de cada pregunta.

1.- Uno de los componentes significativos del grupo es auditado por un auditor de un tercer país con el que no existe acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad. El auditor del grupo se ha puesto en contacto por escrito con el auditor del tercer país indicándole que, de acuerdo con la legislación en vigor en España y en la normativa de la UE, existe la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo realizado por él en el marco de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas y le ha solicitado que confirme por escrito respecto a si existen impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo. El auditor del componente del tercer país ha contestado al requerimiento informando de la existencia en su jurisdicción de normativa legal relacionada con la confidencialidad y privacidad de datos que le impide permitir el acceso al citado Instituto, por lo que el socio del encargo del grupo:

- A. Renunciará a continuar con el encargo por la existencia de una imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría de cuentas anuales consolidadas.
- B. Informará al auditor del componente que en caso de conflicto entre la normativa legal de la jurisdicción en la que esté domiciliada el grupo y la jurisdicción en la que está domiciliada el componente, prevalece la primera de ellas y, por lo tanto, tiene la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo por él realizado en el marco de la auditoría de los estados financieros del componente.

- C. Informará por escrito a los responsables del gobierno o a la dirección del grupo de la negativa del auditor del componente de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo por él realizado en el marco de la auditoría de los estados financieros del componente.
- D. Evaluará la comunicación de dicha situación al ICAC y el efecto que este impedimento pueda tener en el informe de auditoría.

A	B	C	D

2.- La auditoría de uno de los componentes significativos del grupo ha sido realizada por un auditor de un tercer país no perteneciente a la UE que no ha cumplimentado ni contestado y remitido al equipo del encargo del grupo las instrucciones de auditoría cumplimentadas y que no ha accedido a que el citado equipo revise el trabajo realizado por éste. Al equipo del encargo del grupo no le ha sido posible realizar procedimientos de auditoría sobre los estados financieros del componente necesarios para la auditoría de los estados financieros del grupo ni directamente ni en colaboración con otros auditores del tercer país, por lo que:

- A. Detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión y remitirá el mismo al auditor del componente para que adopte las medidas oportunas tendentes a permitirle revisar su trabajo de auditoría.
- B. Detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión y remitirá el mismo a la dirección o a los órganos del gobierno del componente para que exija al auditor del componente que adopte las medidas oportunas tendentes a permitirle revisar su trabajo de auditoría.
- C. Detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión, el cual deberá ser remitido al Instituto de Contabilidad y Auditoría en un plazo no superior a diez días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la situación referida.
- D. Detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión y remitirá el mismo a la dirección o a los órganos del gobierno del grupo para que solicite a la dirección o a los órganos del gobierno del componente que adopte las medidas oportunas tendentes a permitirle revisar su trabajo de auditoría.

A	B	C	D

3. El equipo del encargo del grupo ha tenido conocimiento de la existencia de planes para abandonar activos de explotación que resultan materiales para los estados financieros de un componente, que por las disposiciones legales o reglamentarias de su jurisdicción viene obligado a que un auditor exprese una opinión sobre sus estados financieros, y ha sido informado por la dirección del grupo de la necesidad de mantener la confidencialidad de dichos planes por tratarse de información material y sensible. El equipo del encargo del grupo ha solicitado a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente de la existencia de esos planes, por considerar que el conocimiento de los mismos puede ser significativo para los estados financieros del componente, y que deben ser conocidos por esta última. Sin embargo, la dirección del grupo y sus responsables de gobierno rehúsan comunicar dicha cuestión a la dirección del componente:

- A. El equipo del encargo del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros del componente hasta que éste no haya obtenido evidencia adicional sobre la existencia de dicha cuestión previamente a la emisión del informe.
- B. Debido a las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, el equipo del encargo del grupo no puede comunicar dicha cuestión al auditor del componente.
- C. Debido a las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, el equipo del encargo del grupo no puede recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que éste no haya obtenido evidencia adicional sobre la existencia de dicha cuestión previamente a la emisión del informe.
- D. Es la dirección del grupo la que debe informar a la dirección del componente de la existencia de dicha cuestión y recomendarle al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros del componente hasta que haya obtenido evidencia adicional sobre la misma previamente a la emisión del informe.

A	B	C	D

4. Se han identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente perteneciente al sector asegurador, que considerado individualmente, no es financieramente significativo para el grupo, y cuyos estados financieros son auditados por un auditor sobre el que el equipo del encargo del grupo tiene reservas que no alcanzan el grado de serias, acerca de su competencia profesional por sus carencias de conocimientos específicos del sector:

- A. El equipo del encargo del grupo participará en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente.
- B. Aun cuando el componente no se considere significativo y las reservas sobre el auditor del componente no alcancen el grado de serias, el equipo del encargo debe participar en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente.
- C. Habiéndose identificado riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente, el equipo del encargo del grupo debe evaluar la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a aplicar para responder a los riesgos significativos de incorrección material identificados.
- D. No es necesario que el equipo del encargo participe en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente, porque el componente es considerado como no significativo.

A	B	C	D

5. Los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente cuya información financiera ha sido preparada con políticas contables distintas que las aplicadas a los estados financieros del grupo y cuya fecha de cierre difiere de la fecha de cierre del grupo:

- A. El equipo del encargo del grupo únicamente evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo, sin que tenga que valorar si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- B. El equipo del encargo del grupo únicamente evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, sin que tenga que evaluar si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.
- C. No es necesario que el equipo del encargo del grupo evalúe si la preparación de los estados financieros del componente con políticas contables distintas a los estados financieros del grupo y con una fecha de cierre diferente a la fecha de cierre del grupo afecta significativamente a la imagen fiel de los estados financieros del grupo.
- D. El equipo del encargo del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo y si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A	B	C	D

6. Los auditores de los componentes realizan una auditoría de la información financiera de todos los componentes significativos del grupo, por lo que, para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo:

- A. El equipo del encargo del grupo identificará los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros de los componentes sin que los auditores de los componentes puedan participar en su valoración.
- B. El equipo del encargo del grupo participará en la valoración realizada por los auditores de dichos componentes para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

- C. El equipo del encargo del grupo no puede participar en la valoración realizada por los auditores de dichos componentes para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- D. Los auditores de los componentes colaborarán con el equipo del encargo del grupo en la valoración de los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

A	B	C	D

7. El auditor de uno de los componentes ha comunicado al equipo del encargo del grupo la existencia de indicios de fraude en el que se encuentran involucrados empleados que desempeñan una función significativa en el control interno del componente:

- A. Cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información del componente, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.
- B. Cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información del componente, el equipo del encargo del componente lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección grupo, sin que sea necesario que se lo comunique a la dirección del componente, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.
- C. Aunque el fraude no haya dado lugar a una incorrección material en la información del componente ni en los estados financieros del grupo, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.
- D. Aunque el fraude no haya dado lugar a una incorrección material en la información del componente, el equipo del encargo del componente lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del componente, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal

de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.

A	B	C	D

8. Para reducir a un nivel adecuadamente bajo la posibilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros de un grupo supere la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, el socio del encargo del grupo ha determinado que la importancia relativa determinada para cada uno de los componentes sea una fracción de la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto:

- A. Es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.
- B. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto, pero sí inferior, y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.
- C. Es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes no puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.
- D. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto, pero sí inferior, y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes no puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.

A	B	C	D

Supuesto correspondiente a la **2ª fase** del examen de aptitud profesional y soluciones a los mismos

Convocatoria Orden ETD/680/2021, de 23 de junio, por la que se publica la convocatoria conjunta del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores y del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, del examen de aptitud profesional para la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas e inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

El presente enunciado es el mismo entregado en el momento de la convocatoria. Los posibles errores o erratas detectadas posteriormente en su redacción no se toman en consideración en este texto. La solución aportada corresponde a la solución oficial empleada para la calificación de la prueba, tomando en consideración el marco normativo vigente en el momento de su desarrollo. En cuadro de texto y sombreado se incorporan comentarios que resultan de interés por establecer aclaraciones sobre la corrección adecuada de la prueba facilitando su adecuada interpretación. Se hace mención a la normativa vigente en el momento de la redacción de este texto de cara a actualizar su contenido.

SOLUCIONES

ÍNDICE

- S.1. OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA.**
- S.2. CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. ASPECTOS NORMATIVOS.**
- S.3. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.**
- S.4. REVISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA PROPUESTO, CONSIDERANDO LAS CIRCUNSTANCIAS EXPUESTAS.**
- S.5A EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.**
- S5B.**

SUPUESTO 1. OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA.

Marque la respuesta/a correcta/s, empleando para ello el cuadro que figura al final de cada pregunta.

1. Señale la o las afirmaciones correctas. Una sociedad de auditoría A que fue nombrada auditor de una entidad de interés público para las cuentas anuales del ejercicio 2012:

- A. Podrá continuar auditando las cuentas anuales de dicha entidad de interés público hasta el año 2021, pudiendo después prorrogar el encargo de auditoría cuatro años más, si la entidad auditada nombra adicionalmente a otro auditor o sociedad de auditoría B o si la entidad auditada realiza una licitación pública para el nombramiento de la misma sociedad de auditoría A.
- B. Podrá continuar auditando las cuentas anuales de dicha entidad de interés público hasta el año 2021, y podrá prorrogar el encargo de auditoría durante un plazo que debe ser de cuatro años más, si la entidad auditada nombra adicionalmente a otro auditor o sociedad de auditoría B.
- C. Podrá continuar auditando las cuentas anuales de dicha entidad de interés público hasta el año 2021, y podrá prorrogar el encargo de auditoría durante un plazo de hasta cuatro años más, si la entidad auditada nombra adicionalmente a otro auditor o sociedad de auditoría B.
- D. El auditor o sociedad de auditoría B, que fue contratado conjuntamente con la sociedad de auditoría A, tras finalizar el periodo de 10 años inicial de esta, podrá, una vez finalizado el periodo de contratación inicial de hasta 4 años, continuar auditando a la entidad de interés público otros 10 años más, tanto de forma individual como en auditoría conjunta con otros auditores.

A	B	C	D
		X	

La primera de las opciones, **la A)**, se considera **incorrecta**, en la medida que en la normativa española no estaba prevista la opción de una licitación pública para extender el período máximo de duración del encargo de auditoría en base al marco normativo vigente en el momento de desarrollo de la prueba.

No obstante, si acudimos al artículo 40.1. de la LAC en base a su redacción dada por la disposición final vigésima segunda de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para año 2023, con vigencia a partir de 1 de enero de 2023, y con relación a las auditorías de entidades calificadas como de interés público, nos indica en su literal que una vez finalizado el periodo total de contratación máximo de diez (10) años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de catorce (14) años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro y otros auditores o sociedades de auditoría para actúa conjuntamente en este periodo adicional, o hasta diez años – y esta es la aportación actual – si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5 del Reglamento de la UE número 537/2014, de 16 de abril (RUE en adelante).

En el caso de la **alternativa B)** la respuesta debe fundamentarse en los mismos criterios comentados, pero tomando en consideración que el plazo es de hasta cuatro años más, no cuatro años necesariamente, como se deriva de la redacción dada a la pregunta. A este respecto, el artículo 83 Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (“RAC” en adelante) recoge el hecho de que la contratación conjunta de dicho auditor de cuentas con otro auditor en el periodo adicional podrá ir de uno hasta cuatro (4) años, con las prórrogas correspondientes hasta completar en su caso dicho periodo adicional.

La **afirmación C)** se considera **correcta**, y ello en base a lo ya enunciado.

La **alternativa D)** la consideramos **incorrecta**, puesta que una vez transcurridos los cuatro (4) años (por ejemplo, si fueran cuatro (4) los contratados de manera conjunta) sólo podría continuar como individual seis (6) años (hasta completar los diez (10) de duración máxima (y luego volver a ser contratado en auditoría conjunta por cuatro (4) años más. Así lo contempla expresamente el artículo 83.2 RAC.

2. En relación con la causa de abstención por honorarios percibidos, indicar la o las afirmaciones correctas:

A. Si la sociedad de auditoría que no es pequeña, sin considerar su red, ha devengado honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y de no auditoría a la entidad auditada, que no tiene la condición de entidad de interés público, y a sus vinculadas por importe que represente más del 30% de su importe neto de la cifra de negocios durante tres ejercicios consecutivos, deberá abstenerse de realizar la auditoría del ejercicio siguiente.

- B. Si una sociedad de auditoría perdió un cliente relevante en el ejercicio X, que representaba el 34% del importe total de servicios de auditoría en ese ejercicio, y en el ejercicio X+1, devengó honorarios derivados de la prestación de servicios de auditoría y de no auditoría de la entidad auditada que no tiene la condición de entidad de interés público, por importe del 32% de su importe neto de la cifra de negocios, en X+2 por importe del 35% y en X+3 por importe del 41%, puede realizar la auditoría del ejercicio X+4 de esta entidad.
- C. Una sociedad de auditoría que en los tres últimos ejercicios mantiene un número medio de trabajadores entre 35 y 40, un activo de entre 3.000.000 y 3.500.000, y que ha superado durante tres años consecutivos el porcentaje del 30%, sin alcanzar el 35%, en la relación entre los honorarios totales percibidos de una entidad, que no es de interés público, y el importe neto de su cifra de negocios, deberá abstenerse de realizar la auditoría de esa entidad en el cuarto año.
- D. En el caso de que se trate de la auditoría de una entidad de interés público, las excepciones previstas para las entidades de nueva creación y para las entidades pequeñas en los artículos 64.4 y 64.5 del RLAC, también resultarán de aplicación.

A	B	C	D
	X		

Según establece el artículo 25.1. LAC cuando los honorarios devengados derivados de la prestación de servicios de auditoría y distintos del de auditoría a la entidad auditada por parte del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, en los tres últimos ejercicios consecutivos, representen más del 30 por ciento del total de los ingresos anuales del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, éstos deberán abstenerse de realizar la auditoría de cuentas correspondiente al ejercicio siguiente. Nada se indica respecto a las vinculadas a esta, por lo que la **opción A)** la debemos considerar **incorrecta**. La definición de sociedad de auditoría pequeña se determina en base a lo indicado en el artículo 3.9 LAC, tal y como se desarrolla con posterioridad.

La **opción B)** podemos considerarla **correcta**, y ello en base a lo contemplado en el artículo 64.3.b. RAC, en la medida que se considera que entre las causas de abstención de honorarios percibidos, el porcentaje de concentración será del 40 por ciento durante tres años consecutivos en el supuesto que de dicho porcentaje para una entidad auditada, que no sea de interés público, se hubiera visto

incrementado por encima del 30 por ciento como consecuencia de la finalización o aceptación de un trabajo de auditoría de cuentas de una entidad relevante. A estos efectos, se entiende que un trabajo es relevante cuando los honorarios de auditoría correspondientes a dicho trabajo representen al menos el 30 por ciento de la cifra del importe anual de los honorarios por servicios de auditoría por el auditor, como es el caso de la cuestión planteada.

En el caso de la **alternativa C)** la sociedad se califica como pequeña por el artículo 3.9 LAC, donde se indica que son aquellas entidades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes: a) Que el total de las partidas del activo no superen los cuatro millones de euros; b) Que el importe total de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros; c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta, asumiendo que las entidades perderán esta consideración si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de la circunstancias anteriores. Al tratarse de las sociedades pequeñas el porcentaje a aplicar es del 35% según establece el artículo 64.5 RAC entre las causas de abstención por honorarios percibidos, debiendo considerarse que el porcentaje general es del 30% durante cada uno de los tres últimos ejercicios consecutivos. Por tanto la afirmación se considera **incorrecta**.

La cuarta de las **opciones, la D)** se considera **incorrecta**. En base a lo establecido en el artículo 64 RAC en desarrollo de lo contemplado en el artículo 25 LAC con relación a entidades no de interés público o en el caso de auditorías de entidades calificadas como de interés público lo contemplado en el artículo 41 LAC, desarrollado en el artículo 86 RAC, no se refiere tal posibilidad, algo que sí se menciona en el artículo 4 del RUE, que admite requisitos más estrictos, pero no menos.

3. Una sociedad de auditoría ha percibido en los ejercicios 1 a 4, los siguientes honorarios por la prestación de los siguientes servicios permitidos a la entidad auditada D, que tiene la condición de entidad de interés público:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Auditoría	95.000	100.000	105.000	
Servicios de valoración	13.000	11.000	17.000	16.000
Informe de verificación del balance en el caso de aumento de capital con cargo a reservas	0	0	0	14.000
Servicios fiscales	19.000	21.000	23.000	20.000
Procedimientos acordados en relación con otros estados financieros	16.000	20.000	18.000	17.000
Emisión de cartas de conformidad	0	0	0	12.000

Indíquese la o las afirmaciones correctas:

- A. La sociedad de auditoría puede realizar la auditoría del 4º ejercicio, porque el importe de los honorarios de todos los servicios distintos a los de auditoría prestados durante ese ejercicio, no excede del 70% de la media de los honorarios de auditoría correspondientes a los tres ejercicios consecutivos anteriores.
- B. La sociedad de auditoría puede realizar la auditoría del 4º ejercicio, porque el importe de los honorarios de los servicios distintos a los de auditoría, excluidos los exigidos por la legislación nacional, prestados durante ese ejercicio, no excede del 70% de la media de los honorarios de auditoría correspondientes a los tres ejercicios consecutivos anteriores.
- C. Para el cálculo del porcentaje del 70%, deben considerarse los honorarios percibidos por el auditor solo de la entidad auditada.
- D. Para el cálculo del porcentaje del 70%, deben considerarse los honorarios percibidos por el auditor y su red, por servicios prestados a la entidad auditada y sus vinculadas.

A	B	C	D
	X		

Al encontrarnos en el marco normativo de entidades de interés público tomamos como referencia lo contemplado en el artículo 4.2. RUE. Su literal nos indica:

“2. Cuando el auditor legal o la sociedad de auditoría preste a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle servicios ajenos a la auditoría distintos de los mencionados en el artículo 5, apartado 1, del presente Reglamento, durante un período de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por estos servicios no podrán exceder del 70 % de la media de los honorarios satisfechos en los tres últimos ejercicios consecutivos por la auditoría o auditorías legales de la entidad auditada y, cuando corresponda, de su empresa matriz, de las empresas que controle y de los estados financieros consolidados de dicho grupo de empresas.

A los efectos de los límites especificados en el párrafo primero, quedarán excluidos los servicios ajenos a la auditoría distintos de a los que se refiere el artículo 5, apartado 1, exigidos por la legislación nacional o de la Unión.”

A este respecto, la cuestión planteada, cumple la condición de que la sociedad presta tanto servicios de auditoría como de no auditoría durante tres ejercicios consecutivos. Así, los honorarios por los servicios de no auditoría del cuarto ejercicio no pueden exceder del 70% de la medida de los honorarios de auditoría de los tres ejercicios anteriores, excluyendo trabajos que requiera la legislación nacional para los auditores. Siendo éstos de 100.000 euros, el importe no puede ser superior a $70\% \times 100.000 \text{ euros} = 70.000 \text{ euros}$. Los servicios no auditoría a computar, sin toman en consideración el informe de verificación del balance en el caso de aumento de capital con cargo a reservas, es igual a 65.000 euros.

Por tanto, la **alternativa A)** se considera **incorrecta** dado que debemos excluir a los servicios exigidos por la legislación nacional, esto es el informe de verificación del balance en el caso de aumento de capital con cargo a reservas.

La **alternativa B)** es **correcta** en base a lo indicado.

La **opción C)** se considera **incorrecta**, dado que debemos considerar los servicios prestados a la matriz y a las empresas que controle la entidad auditada si los hubiera.

Por último, la **alternativa D)** la consideramos también **incorrecta** porque no se considera la red del auditor, ni todas las vinculadas a la entidad auditada; sólo deben excluirse las vinculadas por relación de control y, en su caso, la matriz.

4. Una sociedad de auditoría mantiene una relación comercial con la entidad auditada E. Indicar la o las afirmaciones correctas:

- A. El mantenimiento de relaciones comerciales genera en todo caso una causa de incompatibilidad, si tiene un valor significativo para cualquiera de las partes.
- B. No genera incompatibilidad si la entidad auditada vende productos o presta servicios al auditor en condiciones de independencia mutua, aunque se trate de venta de bienes o prestación de servicios, que no constituye el curso normal de sus negocios.
- C. No genera incompatibilidad si el auditor presta a la entidad auditada otros servicios profesionales en el ámbito económico financiero, distintos al de auditoría.
- D. Genera incompatibilidad si el importe de los honorarios de la relación comercial, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a estos y distintas a las generadas por la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua, supone más del 10% del patrimonio del auditor.

A	B	C	D
		X	X

En esta ocasión nos encontramos dentro del paraguas normativo establecido por el artículo 44.c) RAC al respecto de la existencia de causas de incompatibilidad derivadas de situaciones personales y, en concreto, de la presencia de interés significativo directo. Siendo precisos, el artículo 44.c) citado que reproducimos es la base para la respuesta o respuestas correctas a dar:

“c) El mantenimiento de relaciones empresariales o comerciales con la entidad auditada, distintas de la prestación de servicios de auditoría de cuentas o distintos a estos, siempre que tenga un valor significativo para cualquiera de las partes, salvo que se refiera a la adquisición de bienes o servicios de la entidad auditada,

en el curso normal de sus negocios y realizada en condiciones de mercado e independencia mutua.

Se entenderá incluida en las relaciones a que se refiere el párrafo anterior, la participación en un negocio común con la entidad auditada, o con sus propietarios, administradores o directivos.

A los efectos de lo establecido en este apartado, se entiende que tiene un valor significativo cuando en los honorarios de la relación comercial concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52, así como cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.

Cuando se trata de una relación empresarial por actividades profesionales, se entenderá que tiene un valor significativo cuando los honorarios generados por la misma representen más del 3 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de sociedades de auditoría o de los ingresos anuales en el caso de auditores personas físicas.”

La **opción A)** planteada es **incorrecta**, dado que quedan excluidas la adquisición de bienes o servicios de la auditada en curso normal de los negocios y en condiciones de independencia mutua y de mercado, así como la prestación a la entidad auditada de servicios de auditoría o distintos de éstos.

La **opción B)** es **incorrecta** porque puede generar incompatibilidad si la venta de bienes o la prestación de servicios no constituyen el curso normal de sus negocios.

Las dos últimas **opciones C) y D)** se consideran **correctas** en base a lo redactado por el RAC. No obstante, puede admitirse que la **opción C)** sea **incorrecta** al interpretarse que se pudiera tratar de un servicio prohibido.

5. Una sociedad de auditoría ha emitido el informe de auditoría de la entidad F con fecha 1 de diciembre de 2020. Posteriormente se produce el nombramiento del socio firmante del informe como miembro del Consejo de Administración de la entidad auditada con fecha 26 de agosto de 2022. Indicar la o las afirmaciones correctas:

- A. El nombramiento del socio firmante como miembro del Consejo de Administración genera incompatibilidad para la sociedad de auditoría en todo caso, tanto si la entidad auditada es EIP como si no lo es.
- B. La prohibición de formar parte del órgano de administración de la entidad auditada solo afecta al socio que sea firmante del informe.

- C. La prohibición se extiende a otros auditores, socios o no, y a todos los miembros del equipo del encargo y afecta no solo a la entidad auditada sino también a las entidades con las que la entidad auditada tenga una relación de control en todo caso.
- D. En el caso de que sea nombrado miembro del Consejo de Administración de la entidad auditada un socio de la sociedad de auditoría distinto del firmante, que no haya intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, no concurre la prohibición siempre que dicho socio deje de tener vinculación con la sociedad de auditoría antes de formar parte del Consejo de Administración de la auditada.

A	B	C	D
			X

Tomamos como referencia normativa lo contemplado tanto en el artículo 23 como en el artículo 39.2.c) LAC. El primero de ellos determina el conjunto de prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría, al indicarnos:

“1. Sin perjuicio de otros supuestos de prohibición contemplados en otras leyes, durante el año siguiente a la finalización del trabajo de auditoría de cuentas correspondiente, los auditores principales responsables del trabajo de auditoría y las sociedades de auditoría en cuyo nombre se realice la auditoría no podrán formar parte de los órganos de administración o de dirección de la entidad auditada ni de las entidades con las que ésta tenga una relación de control, ni ocupar puesto de trabajo, ni tener interés financiero directo o indirecto en dichas entidades si, en cualquiera de los casos, es significativo para cualquiera de las partes.”

Siendo aplicable tal limitación tanto a los auditores, socios o no, distintos a los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, de la sociedad de auditoría que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final; a quienes formen parte del equipo de encargo del trabajo de auditoría cuando tengan la condición de auditores de cuentas, únicamente en relación con la entidad auditada, así como a los socios de la sociedad de auditoría y a los auditores designados para realizar auditorías en nombre de ésta que no hayan intervenido o tenido capacidad de influir en el trabajo de auditoría, salvo que dejen de tener cualquier vinculación o interés con la sociedad de auditoría antes de entrar a formar parte de los referidos órganos, de ocupar puesto de trabajo en la

entidad auditada o antes de tener interés financiero y siempre y cuando la objetividad no pueda verse comprometida por la existencia de posibles influencias recíprocas entre dichos socios y el auditor firmante o la sociedad de auditoría. Estas prohibiciones posteriores son de aplicación durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría (artículo 39.2.c)) citado en el caso de entidades de interés público.

Por tanto, la **opción A)** es **incorrecta** puesta que sólo genera prohibición de dos años si es entidad de interés público y de un año para el resto. La **alternativa B)** es **incorrecta** puesto que afecta a los auditores principales responsables del trabajo, y a los auditores, socios o no, distintos de los auditores responsables, que tengan responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo y puedan influir en su valoración y resultado final y quienes formen parte del equipo de encargo del trabajo de auditoría cuando tengan la condición de auditores de cuentas.

La **C)** es **incorrecta** puesto que en relación con el equipo del encargo solo afecta si es la entidad auditada (no si es en relación con las entidades con las que la entidad auditada tenga relación de control) y si el miembro del equipo del encargo es auditor de cuentas.

Por último, y en base a lo indicado en el articulado anterior, la **D)** podemos considerarla **correcta**. Es posible considerar que esta opción no pueda determinarse si es correcta o no puesto que falta lo señalado respecto a que no comprometa la objetividad del auditor.

6. Indicar la o las situaciones en las que las entidades constituyen red:

- A. Dos sociedades de auditoría que han firmado un acuerdo exclusivamente para la realización de una auditoría conjunta y no mantienen ninguna otra relación.
- B. Una sociedad de auditoría que tiene firmado un acuerdo de cooperación con otra entidad con la que comparte su domicilio social.
- C. Una sociedad de auditoría que tiene cinco socios con una participación del 20% cada uno de ellos, sin que ninguno tenga capacidad de control de la misma, y otra sociedad en la que uno de los socios de la sociedad de auditoría tiene un 33% del capital y es el administrador único. No existe ningún acuerdo entre ambas sociedades.
- D. Una sociedad de auditoría y una sociedad cuyo objeto social no está relacionado con la información económico-financiera, ni el asesoramiento

jurídico, ni presta este tipo de servicios o análogos, cuando ambas son administradas por el mismo administrador único.

A	B	C	D
	X		X

A efectos de responder a las cuestiones planteadas podemos tomar como referencia lo redactado por el artículo 3.14 LAC respecto a la definición de Red, algo que efectúa en los siguientes términos:

“14. Red: la estructura a la que pertenece un auditor o una sociedad de auditoría que tenga por objeto la cooperación, así como, que tenga claramente por objetivo compartir beneficios o costes, o que comparte propiedad, control o gestión comunes, políticas y procedimientos de control de calidad comunes, una estrategia empresarial común, el uso de un nombre comercial común, o una parte significativa de sus recursos profesionales.

En todo caso, se entenderá que forman parte de una misma red las entidades vinculadas al auditor de cuentas o sociedad de auditoría en los términos a que se refiere el apartado siguiente.”

Definición que queda desarrollada de manera más específica por el artículo 8.3. RAC al que les remitimos para mayor detalle.

Las **opciones A) y C)** no se consideran red, por lo que las consideramos **incorrectas**. La **respuesta B) la consideramos red** al quedar perfectamente estipulado en el literal normativo citado.

Por último, la **respuesta D)** la podemos considerar **correcta** dado que, aunque no será necesaria la declaración de aquellas entidades que forman parte de la red del auditor de cuentas, cuyo objeto social o actividad no esté relacionado con la información económico-financiera, asesoramiento jurídico y consultoría de gestión empresarial, o cualquier otro que sea análogo o complementario a estos, ni presten este tipo de servicios (artículo 89. LAC) presentan gestión común por tener el mismo administrador.

7. Indicar la o las afirmaciones correctas en relación con la obligación de rotación:

- A. Una entidad adquiere la condición de entidad de interés público en el año 2019.
La sociedad de auditoría venía auditando a dicha entidad desde el año 2003.

La sociedad podrá continuar auditando dicha entidad de interés público hasta las cuentas correspondientes al ejercicio 2023.

- B. Una sociedad de auditoría audita una entidad desde el ejercicio 2018, ejerciendo desde entonces el mismo auditor principal responsable. En 2020 la entidad adquirió la condición de entidad de interés público. El auditor principal responsable debe rotar para la auditoría de las cuentas anuales del ejercicio 2025.
- C. Un auditor principal responsable que haya rotado para la auditoría de las cuentas anuales de una entidad de interés público del ejercicio 2023, podrá volver a auditar las cuentas de dicha entidad en 2026 como auditor principal responsable.
- D. Un auditor nombrado para auditar por primera vez las cuentas del ejercicio 2020 de una entidad de interés público, podrá como máximo auditar las cuentas de dicha entidad hasta el ejercicio 2033.

A	B	C	D
		X	

Indicar la afirmación correcta a esta pregunta requiere acudir a los artículos 17 RUE y 40.1 y 40.2 LAC respecto a la duración de los encargos de auditoría. La primera de las normas nos indica, con carácter general, y salvando las excepciones expresadas en la norma, el hecho de que toda entidad de interés público designará a un auditor legal o sociedad de auditoría para un encargo inicial cuya duración mínima será de un año y que podrá renovarse. Ni el encargo inicial de un auditor legal o sociedad de auditoría determinado, ni el encargo inicial combinado con sus renovaciones podrán exceder de una duración máxima de diez años.

En referencia a esa norma, la LAC (artículo 40.1) indica que “[...] la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de catorce años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades

de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional, o hasta diez años si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16, apartados 2 a 5 del Reglamento de la UE número 537/2014, de 16 de abril. Durante el periodo inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría”.

Debe apreciarse, y así lo hicimos en pregunta previa, que la redacción dada al artículo 40.1 se incorpora a partir de la disposición final vigésima segunda de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, con vigencia a partir de 1 de enero de 2023 en lo respectiva a la posibilidad de ampliar el contrato diez años a partir de la existencia de una convocatoria pública, algo no existe en la redacción anterior ni tampoco en la fecha de la convocatoria de examen ROAC.

En este punto resulta de interés lo indicado en el artículo 40.2. al referenciar que una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada.

Centrándonos en la respuesta la **opción A) no se considera correcta** porque no aplica el artículo 41.2. RUE, artículo que nos indica que “a partir del 17 de junio de 2023, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 11 años o más, pero menos de 20, consecutivos en la fecha de entrada en vigor del presente Reglamento”. Sí resulta de aplicación la regla general de duración máxima de diez años desde que la entidad adquiera condición de entidades de interés público (EIP), por lo que puede auditar hasta el año 2028, más si se nombra otro auditor hasta 2032 con la posibilidad excepcional de dos años más hasta 2034. El artículo 17.8 establece que “la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.

La alternativa **B) es incorrecta** porque para el socio cuenta desde el ejercicio inicial, no desde que la entidad adquiere la condición de EIP, y ello en respuesta a

lo indicado en el artículo 40.2. LAC. Así, sí podemos considerar **correcta la alternativa C)**, siguiendo la misma argumentación.

Por último, la última alternativa, **la D) es incorrecta**, porque el máximo son de 10 años más cuatro años adicionales en el caso de auditoría conjunta, más dos años excepcionales contemplados en el artículo 17.6 RUE ya mencionado por el artículo 40.1., por lo que podría llegar hasta el año 2035. Además, y en el momento actual, la posibilidad de prorrogarlo diez años más está presente en el nuevo redactado.

8. Indicar la o las circunstancias que determinan la concurrencia de causa de incompatibilidad respecto del auditor de la entidad H (no es entidad de interés público):

- A. El hermano del auditor ostenta el puesto de secretario del Consejo de Administración de una entidad vinculada por relación de control a la entidad H.
- B. El padre del auditor, no conviviente con el auditor, presta un servicio de valoración que da lugar al reconocimiento de un activo en las cuentas auditadas, cuyo importe supone el 2% del activo total, no supera la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, y la estimación del efecto en los estados financieros está documentada exhaustivamente en los papeles de trabajo.
- C. El caso A, pero el hermano del auditor cesa como secretario del Consejo de administración el día antes del inicio del ejercicio auditado.
- D. El hijo del auditor firmante del informe en nombre de una sociedad de auditoría presta un servicio de abogacía, referido a un litigio que puede tener efecto significativo en los estados financieros de H, a través de una sociedad cuyos administradores son el auditor, su cónyuge y su hijo. El auditor firmante y su mujer son los administradores de la sociedad de auditoría.

A	B	C	D
X		X	X

Entramos dentro del área de incompatibilidades de los auditores de cuentas respecto a la realización de trabajos adicionales a los de auditoría, con referencia expresa a las causas de incompatibilidad. De las cuatro alternativas o preguntas planteadas **la única en la que podemos afirmar que no existe incompatibilidad es la opción B)**. Si bien en principio entraríamos en causa de incompatibilidad

según lo recogido en el artículo 16.1. b) 2º de la LAC con extensión al padre (artículo 18.2) concurre excepción, puesto que se cumple lo contemplado en el apartado i) del artículo 16.1.b) de la LAC, dado que tiene poca importancia relativa (artículo 48 RAC por referencia al artículo 52 RAC). Al no cumplirse lo indicado en los apartados a) ni b) se tratarían de hechos de poca significatividad. Además, se cumple lo indicado en ii) del artículo 16.1.b) de la LAC para ello.

En el caso de la **opción A) estamos también en causa de incompatibilidad** según el artículo 16.1.a) 1º LAC con extensión familiar (artículo 18.2. a) 1º LAC), al considerar al artículo 3.12 LAC familiares del auditor principal responsable los cónyuges de los auditores o las personas con quienes mantengan análogas relaciones de afectividad, y aquellos con los que el auditor tenga vínculos de consanguinidad en primer grado directo o en segundo grado colateral, así como los cónyuges de aquellos con los que tengan los vínculos de consanguinidad citados. Existe además extensión a la vinculada por relación de control (artículo 17.1 LAC) y la inclusión de cargo de secretario en la pertenencia al Consejo de Administración, algo contemplado en el artículo 43 a) RAC.

La **alternativa C) es una situación personal**, por lo que alcanza al inicio del ejercicio anterior al auditado, tal y como nos indica el artículo 21.1 segundo párrafo de LAC al recoger que el caso de las incompatibilidades derivadas de situaciones personales, se entenderá que existen cuando estas se produzcan en el período comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría.

Por último, y en el complejo esquema dispositivo de incompatibilidades, el artículo 16.1.b) 4º considera que la **alternativa D) es causa de incompatibilidad**: *“La prestación de servicios de abogacía simultáneamente para la entidad auditada, salvo que dichos servicios se presten por personas jurídicas distintas y con consejos de administración diferentes, y sin que puedan referirse a la resolución de litigios sobre cuestiones que puedan tener una incidencia significativa, medida en términos de importancia relativa, en los estados financieros correspondientes al período o ejercicio auditado.”* Asimismo, debe considerarse que no se da la causa de excepción de que se presten por personas jurídicas distintas, con consejos de administración diferentes (artículo 50 RAC). Existe coincidencia en la mayoría de sus miembros luego no son consejos diferentes.

9. Indicar la o las circunstancias que determinan la concurrencia de causa de incompatibilidad o de prohibición:

- A. Una sociedad de auditoría presta un servicio fiscal relativo a la preparación de impresos tributarios a la matriz de la sociedad auditada, teniendo esta última la condición de entidad de interés público en el ejercicio auditado, sin que figure documentado en los papeles de trabajo los efectos del servicio prestado en los estados financieros auditados.
- B. Una sociedad que comparte un nombre comercial común con la sociedad de auditoría, presta un servicio de contabilidad a una entidad establecida en un tercer país y controlada por la entidad auditada, que no es de interés público.
- C. El cónyuge del auditor, tiene títulos de deuda de la entidad vinculada a la auditada por un valor que supone el 10% del patrimonio del auditor. El auditor y su cónyuge están separados, encontrándose dicha separación inscrita en el Registro Civil.
- D. Una sociedad de auditoría tiene un préstamo concedido por la entidad auditada, que es una entidad financiera, habiéndose concedido en condiciones de mercado e independencia mutua, por el procedimiento habitual y siendo por un importe que se considera significativo.

A	B	C	D
X	X		

El artículo 5.1.a) RUE determina que la situación planteada en la **alternativa A)** es causa de prohibición, al entrar dentro de los servicios fiscales relacionados, si bien es cierto que se permite tal prestación a opción del Estado Miembro (artículo 5.3 RUE), algo que sí hace nuestra LAC en el artículo 39.1. En concreto, se permite la prestación de tales servicios siempre que no tengan efecto directo o tenga un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada en los estados financieros auditados, la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva y explicada en el informe adicional para el comité de auditoría y los auditores o sociedades de auditoría respeten los principios de independencia. Al no estar indicado en los papeles de trabajo, algo que expresa la redacción de la pregunta, consideramos que no aplica esta excepción.

La **opción B)** entra dentro de las incompatibilidades contempladas en el artículo 16.1.b.1º LAC, compartiendo nombre comercial común, lo que determina que se considere red tal y como se recoge en el artículo 8.3.b) 4ª RAC al indicar que el uso de un nombre comercial común suscita la existencia de red. En este sentido, se considera que se utiliza un nombre comercial común, cuando se incluye este en todo o en parte en el nombre comercial del auditor de cuentas.

Además, se extiende la red por el artículo 20 LAC, así como controlada por lo establecido en el artículo 17.2. LAC. Por último, y si no resulta suficiente como argumentación, y creemos que es más que suficiente, el artículo 37.4. RAC establece para este caso la incompatibilidad cuando la entidad controlada está en un tercer país.

En el caso de la **alternativa o pregunta C)** estamos en causa inicial de incompatibilidad derivadas de situaciones personales al considerar que puede existir interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho. En todo caso, se entenderá que existe tal interés en el supuesto de poseer instrumentos financieros de la entidad auditada o de una entidad vinculada a ésta cuando, en este último caso, sean significativos para cualquiera de las partes. A efectos de lo dispuesto, se exceptúan los intereses que se posean de forma indirecta a través de instituciones de inversión colectiva diversificada (artículo 16.1.a) 2º). Al existir extensión al cónyuge, que se considera familiar estrecho (artículo 3.13) según el artículo 18.2.b) 1º existiría situación de incompatibilidad dado el carácter significativo de la vinculación. No obstante, nos salva el hecho de que la separación rompe la relación de familiaridad, y ello en base al principio general de independencia.

Por último, y en la compleja normativa sobre incompatibilidades, la **alternativa D)** la consideramos limpia de problemas al respecto. Si bien es cierto que estamos dentro de la existencia de interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato (artículo 16.º.a) 2º), el artículo 44 RAC al regular el interés significativo nos indica que *no se considerará causa de incompatibilidad, la realización de estas operaciones de volumen significativo sobre aceptación, mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, cuando se realicen con entidades financieras, en condiciones normales de mercado e independencia mutua y siguiendo los procedimientos habituales para su concesión.*

10. Indicar la o las afirmaciones correctas:

- A. Un auditor contrae matrimonio en el año X. El auditor audita las cuentas del ejercicio económico X de una entidad auditada. La mujer del auditor tiene acciones de una entidad vinculada a la entidad auditada que supone más del 10% de su patrimonio y no puede venderlas en el plazo de un mes. Esta situación generará incompatibilidad si no se han vendido antes de la emisión del informe de auditoría.
- B. El hermano del auditor es el responsable de la preparación de la información financiera de la entidad auditada del área de inmovilizado financiero cuyo saldo no supera las cifras de materialidad fijadas por el auditor y supone un 2% del activo total. Esta situación genera incompatibilidad para la realización de la auditoría.
- C. Un socio de la sociedad de auditoría es el administrador único de una sociedad que presta servicios de contabilidad a la entidad auditada durante el ejercicio auditado, pero la entidad auditada asume la responsabilidad de la preparación de la información financiera. La prestación de este servicio no genera incompatibilidad.
- D. Una persona del equipo del encargo del auditor ha recibido un regalo, cuyo valor no es insignificante ni intrascendente, de la entidad auditada en el ejercicio anterior al ejercicio auditado, por lo que concurre causa de incompatibilidad.

A	B	C	D
X			X

Empezando por las respuestas que consideramos correctas, la **pregunta A)** plantea una posible causa de incompatibilidad en base a la existencia de un interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho (artículo 16.1.a) 2º). Dicha incompatibilidad se extiende al cónyuge por ser familiar con vínculo estrecho (artículos 3.13 y 18.2.b) 1º), con una participación en la vinculada con carácter significativo (artículo 45.2. a) RAC) superior al 10% del capital. No obstante, la adquisición derivada de la nueva situación familiar (matrimonio) es causa sobrevenida, por lo que se admite cierta excepción si la participación social se vende en el plazo de un mes o en todo caso antes de la fecha de firma del informe

(artículo 21 LAC). Así, en caso de no venderse la participación, sí se generaría incompatibilidad.

La **situación D)** entraría dentro de lo contemplado en las causas de incompatibilidad al aceptar obsequios o favores de la entidad auditada (artículo 16.1.a.4º), salvo que su valor sea insignificante o intrascendente, algo que no sucede en la cuestión planteada. Debe además considerarse que existe extensión al socio de la sociedad de auditoría por ser administrador único de la sociedad que lo presta, y de este a la sociedad de auditoría (artículo 19.1.c) LAC). Sin embargo, periodo de vigencia cubre desde el principio del año anterior al ejercicio que corresponden las cuentas anuales (artículo 21.1. segundo párrafo LAC).

La situación planteada en la **opción B)** es causa de incompatibilidad al tener la condición de miembro del órgano de administración, de directivo o de apoderado que tenga otorgado a su favor un poder general de la entidad auditada o desempeñar puestos de empleo en la entidad auditada (artículo 16.1.a)1º de la LAC), con extensión al hermano (artículo 3.12 LAC) con posible efecto significativo en la elaboración de la información contable (artículo 18.2.a.2ª). Sin embargo, el artículo 53 RAC considera que no supera la cifra de importancia relativa ni el 3% del activo, por lo que no se considera significativa y, por tanto, no concurre causa de incompatibilidad.

La situación planteada en la **cuestión C)** entra también dentro de las causas de incompatibilidad, al considerarse como prestación a la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros, con extensión al socio de la sociedad de auditoría por ser administrador único de la sociedad que lo presta, y de este a la sociedad de auditoría (artículo 19.1.c) LAC). La posible asunción de responsabilidad no elimina la causa de incompatibilidad, y así nos lo indica el artículo 47 RAC al expresar que en los servicios a que se refiere el articulado anterior, se entienden incluidos, en todo caso, cualquier servicio o actividad relativa a la elaboración de los citados registros, estados o documentos contables, así como la cooperación o participación en su elaboración o preparación o en la de los datos o información que sirvieron de base para elaborar aquellos estados o documentos, e independientemente de que se asuma o no por la entidad auditada la responsabilidad en su realización o preparación.

Sin embargo, pudiera admitirse como respuesta correcta esta última, dado que nada se indica al respecto de que sea socio único por lo que no puede asumirse la extensión del artículo 19.1.c) LAC: *“Los socios de la sociedad de auditoría, así como los auditores de cuentas o sociedades de auditoría con los que tuvieran cualquier vinculación directa o indirecta, que no estén incluidos en las letras anteriores. A efectos de considerar la existencia de vinculación directa o indirecta*

con los auditores de cuentas o sociedades de auditoría se aplicará lo establecido en el artículo 3.15, en relación con las entidades vinculadas a la entidad auditada, así como la existencia de socios comunes”.

SUPUESTO 2. CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS ASPECTOS NORMATIVOS.

Marque la respuesta/s correcta/s, empleando para ello el cuadro que figura al final de cada pregunta. En aquellas preguntas en las que se solicite, justifique su respuesta empleando el cuadro de texto libre que figura al final de la pregunta.

1. La Ley de Auditoría de Cuentas, y el Reglamento que la desarrolla, resulta aplicable a los auditores de cuentas inscritos en el ROAC, cuando realizan los siguientes trabajos:

- A. Verificación de las cuentas anuales de cualquier entidad, aunque estas no hayan sido elaboradas con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración por disposiciones legales o reglamentarias.
- B. Verificación de las cuentas anuales formuladas, sólo si la entidad cuenta con normativa que establezca un marco normativo de información financiera que resulte aplicable para la llevanza de contabilidad.
- C. Verificación de las cuentas anuales de aquellas entidades, a las que su normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas anuales auditadas, aun cuando dicha normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, si bien las cuentas anuales se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera aplicable, considerando la naturaleza de la entidad auditada.
- D. Comprobación de hechos concretos de las cuentas anuales, con independencia del alcance.

A	B	C	D
		X	

Para determinar la respuesta correcta aplicable debemos tomar en consideración lo contemplado en el artículo 2 Delimitación del ámbito de aplicación del Reglamento de la LAC. Así, de manera concreta, el apartado 2 nos indica literalmente que la verificación por los auditores de las cuentas o estados financieros formulados por entidades a las que su normativa aplicable les exija la presentación de unas cuentas o estados financieros auditados, aun cuando dicha

normativa no establezca un marco normativo de información financiera aplicable, se entenderá como auditoría de cuentas cuando dichas cuentas o estados financieros se hayan preparado conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación teniendo en cuenta la naturaleza de la entidad auditada. Ello determina que la **opción C)** sea **correcta** al asumir tal redacción y las **alternativas A) y B)** incorrectas.

Para el caso de la **opción D)** el propio artículo citado nos indica que no se considera auditoría de cuentas los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.

2. Cuando son nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas:

- A. El informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, siempre y cuando no existan discrepancias en cuanto a la opinión técnica.
- B. El informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos. En caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, cada auditor de cuentas presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría, y expondrá los motivos de la discrepancia.
- C. La estructura organizativa y la dimensión adecuadas a la cantidad y complejidad de los trabajos, atendiendo a la magnitud y naturaleza de las entidades auditadas requerida para los auditores de EIP, deben cumplirla antes de la aceptación del trabajo, todos los auditores designados conjuntamente.
- D. Cada auditor será responsable de la custodia y conservación de los papeles de trabajo que correspondan a su parte del trabajo de auditoría.

A	B	C	D
	X		

La actuación conjunta de los auditores de cuentas queda regulada en el artículo 19 RAC. Asimismo, la estructura organizativa requerida a los auditores se plantea

en el artículo 87 de la misma norma para el caso de auditorías de entidades de interés público. Así, en concreto, la primera de las normas nos indica que, cuando sean nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas, el informe de auditoría será único y se emitirá bajo la responsabilidad de todos ellos, quienes firmarán el informe y quedarán sujetos a lo previsto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, cada auditor de cuentas presentará su opinión en un párrafo distinto del informe de auditoría y expondrá los motivos de la discrepancia. En los supuestos a que se refiere este artículo, los auditores de cuentas nombrados serán responsables de la custodia y conservación de la totalidad de los papeles de trabajo que correspondan al trabajo de auditoría.

En segundo lugar, y a efectos de lo establecido en el artículo 45 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de cuentas que realice trabajos de auditoría de cuentas de entidades de interés público deberá disponer de una estructura organizativa y una dimensión adecuadas a la cantidad y complejidad de los trabajos de auditoría que realice de este tipo de entidades, atendiendo a la magnitud y naturaleza de las entidades auditadas. En el caso de actuación conjunta de auditoría, se exigirá antes de la aceptación del trabajo el cumplimiento de estos requisitos, al menos, a uno de los auditores designados conjuntamente.

Por tanto, y según la redacción dadas a las diferentes alternativas planteadas sólo podemos considerar como **correcta** la alternativa u **opción B)** en base a lo contemplado en el artículo 19 RAC citado.

3. El presidente del órgano de administración de una entidad, ha pedido al director financiero que prepare y formule una consulta al ICAC respecto al marco normativo de información financiera que les resulta aplicable en materia de ingresos:

- A. El director financiero podrá preparar la consulta, pero no efectuarla ante el ICAC porque no es miembro del órgano de administración.
- B. La contestación del ICAC tendrá carácter vinculante, pudiendo los interesados entablar recurso de alzada contra la misma.
- C. Las consultas podrán ser publicadas en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general.
- D. Siempre que haya respuesta, la consulta y respuesta deberán ser publicadas, para su conocimiento general, en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web.

A	B	C	D
X		X	

La Disposición adicional sexta del Reglamento nos indica que las personas con competencias para la formulación de cuentas anuales o su verificación podrán efectuar consultas debidamente documentadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, respecto de la aplicación de las normas contenidas en el marco normativo de información financiera aplicable y de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias de dicho Instituto. La contestación tendrá carácter de mera información, no pudiendo los interesados entablar recurso alguno contra la misma. Las consultas podrán ser publicadas en el Boletín Oficial del Instituto o en su página web, siempre que se considere que tienen interés general.

De ello deriva que consideremos **correctas** las **alternativas A) y C)**. En el caso de la **cuestión B)** debemos apreciar que las respuestas del ICAC son sólo a efectos informativos, no siendo vinculantes en su contenido ni obligatoria su publicación en el BOICAC o en la página web del Instituto.

4. Se plantean las siguientes cuestiones referentes al formato de la firma del informe de auditoría.

- A. En el caso de que el firmante sea un auditor a título individual, el informe de auditoría de cuentas puede firmarse de forma electrónica o manuscrita, indistintamente.
- B. En el caso de sociedades de auditoría, el informe deberá firmarse de forma manuscrita por el auditor o auditores principales responsables designados a tal efecto por la sociedad en cuyo nombre actúan.
- C. En el caso de actuación conjunta de auditores, el informe no se puede firmar electrónicamente al mismo tiempo por dos auditores, ya que no es posible dejar huella de que coincidan la hora, minuto y segundo en que ha firmado cada uno.
- D. El ICAC considera que la firma electrónica que tiene la misma validez que la manuscrita, es la firma electrónica reconocida, siempre y cuando cumpla las condiciones y características exigidas por la legislación vigente.

A	B	C	D
X			X

La posibilidad de uso de firma electrónica en la situación actual resulta algo frecuente, por no decir casi obligatorio en la gestión documental de las empresas, tanto a nivel externo como a nivel interno. De ello deriva consulta al ICAC (BOICAC Nº 120) sobre la posibilidad de firmar los informes de auditoría a través de este procedimiento ya calificado como normal o frecuente o debe ser firmado de manera necesaria de forma manuscrita, con delimitación expresa del marco normativo de aplicación.

El contenido de la respuesta publicada, que nos permite indicar las alternativas correctas a la pregunta del examen, se resume en varios puntos concretos. En primer lugar, el informe de auditoría debe ser firmado por el auditor responsable del trabajo realizado, pero sin distinguir o especificar si la firma debe ser manuscrita o en formato electrónico. De manera especial, las NIA-ES aplicables a la emisión de informes (serie 700) no hace mención específica a si el informe debe firmarse por algún procedimiento concreto, más allá de la necesidad ya indicada de que debe ser firmado por el auditor o los auditores responsables del trabajo, con indicación de su nombre y número de inscripción en el ROAC.

En segundo lugar, en relación con la firma electrónica y su posible uso deben tenerse en cuenta las características y condiciones exigidas para ello por la normativa legal que resulta aplicable a esta materia, la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica.

Así, y a modo de conclusión, la respuesta a la consulta nos indica que el informe de auditoría de cuentas puede ser firmado indistintamente de forma manuscrita o electrónica por los auditores de cuentas y en la forma exigida por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas antes señalada, sin que dicha normativa especifique nada respecto al tipo de firma a emplear ni, por tanto, se impida utilizar cualquiera de ellas.

En el caso de utilizar firma electrónica, ésta deberá cumplir las condiciones y características exigidas para ello por la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica reconocida al ser esta la que tiene la misma validez que la firma manuscrita. Y ello, tanto en los supuestos de auditores de cuentas personas físicas, en los que serán dichos auditores quienes deberán firmar personalmente el informe de auditoría, como en los de sociedades de auditoría, en los que el informe de auditoría deberá firmarse por el auditor o auditores principales

responsables designados a tal efecto por la sociedad en cuyo nombre actúan, sin que en ninguno de los dos supuestos el hecho de que el informe de auditoría se firme electrónicamente afecte al régimen regulado sobre esta materia en la normativa reguladora de la actividad de auditoría.

En base a dicho soporte normativo y argumental podemos asumir como **respuestas válidas** tanto la **opción A) como D)**, considerando **incorrectas las otras dos**.

5. Para la realización de la auditoría de estimaciones contables, y de la correspondiente información a revelar, cuáles de las siguientes cuestiones considera correctas:

- A. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, el auditor valorará por separado el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección.
- B. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.
- C. En el caso de que el auditor desarrolle una estimación puntual o rango para evaluar las estimaciones de la dirección y la información relacionada revelada, el auditor está obligado a emplear sus propios métodos, hipótesis y datos, sin considerar los de la dirección.
- D. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada, son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A	B	C	D
	X		X

Dentro de los estados financieros preparados por las empresas existen partidas contables cuyos importes no pueden determinarse de manera precisa al no existir normas o un criterio preciso para ello o bien como consecuencia de la naturaleza

del hecho obliga a efectuar el cálculo del importe a registrar empleando técnicas estimativas. Las características específicas de un elemento patrimonial (activo, pasivo o neto) o la base o el método de valoración a emplear según la normativa contable, derivan en la necesidad de realizar cálculos previos en base a estimaciones. A este respecto debemos considerar como algunas normas definen métodos de medición específicos y la información a revelar en las notas a los estados financieros. En otros casos no tanto.

Acudiendo, por ejemplo, al marco normativo el MCC del IASB es claro al indicar (1.11) que, en gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas. Así, el marco conceptual establece los conceptos que subyacen en esas estimaciones, juicios y modelos. A lo que añade con posterioridad (2.19), que la incertidumbre en la medición surge cuando los importes monetarios en los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse. El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de la información financiera, y no debilita la utilidad de la información siempre que las estimaciones estén descritas y explicadas de forma clara y exacta. Incluso un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, que una estimación proporcione información útil.

En el reconocimiento de activos y pasivos, el MCC (5.19) sigue siendo claro en el papel que representan las estimaciones. Así, para que un activo o pasivo sea reconocido, debe ser medido. En muchos casos estas medidas deben estimarse y están, por ello, sujetas a incertidumbre en la medición. En algunos casos (5.20), el nivel de incertidumbre implicado al estimar tal medición puede ser tan elevado que podría ser cuestionable si esta estimación proporciona una representación suficientemente fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en patrimonio relevantes.

Como respuesta a las cuestiones planteadas contamos con las NIA-ES 540 (revisada) Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar, y en concreto lo recogido en los apartados 16, 32, 28 y 37. De su lectura podemos determinar cómo respuestas **correctas** tanto la **opción B) como la D).**

En concreto, en el apartado 16 se nos indica literalmente que para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, como requiere la NIA 315 (Revisada), el auditor valorará por separado el riesgo inherente y el riesgo de control, sin una mención expresa al riesgo de detección, tal y como recoge la primera opción A).

El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. De la redacción de este apartado 32 que hemos reproducido obtenemos respuesta a la **opción B)** que consideramos **correcta**.

Por su parte, el apartado 28, nos indica en su literalidad: *“cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada, [...] los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y aplicarán para tratar las cuestiones indicadas [...]”*, descarta el no emplear los procedimientos usados por la dirección.

Por último, la **opción D), correcta**, recoge literalmente lo contemplado en el apartado 37 de la NIA-ES 540 (revisada).

6. Usted ha decidido realizar los procedimientos de auditoría empleando el muestreo. Indique cuáles de las siguientes cuestiones considera correctas:

- A. Existe riesgo de muestreo, cuando en una prueba de detalle usted llega a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando sí existen, lo que afecta a la eficacia de la auditoría y aumenta la probabilidad de que emita una opinión de auditoría inadecuada.
- B. Cuanto menor sea el riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar, el tamaño de la muestra a seleccionar en los procedimientos de auditoría, deberá determinarse con base estadística.
- C. En la selección de los elementos de la muestra, el auditor puede excluir las partidas con importe inferior a la cifra de errores insignificantes para determinar las cifras de materialidad, porque el objetivo es seleccionar una muestra representativa.
- D. En el caso de que al realizar los procedimientos de auditoría se detecten desviaciones o incorrecciones, el auditor evaluará el efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y para ello deberá extrapolar la incorrección al

conjunto de la población, lo que le permitirá determinar el efecto sobre la población, aunque no siempre pueda ser suficiente para determinar el importe que deba ser registrado.

A	B	C	D
X			X

En línea con la pregunta anterior, la respuesta a las diferentes opciones debe tomar en consideración lo contemplado en la NIA-ES 530 Muestreo de auditoría y, en concreto, lo contemplado en los apartados 5 (c) (i); 7 y A9; 8 y 12 y A18, respectivamente. Centrando nuestra atención en las alternativas que se consideran correctas el primero de los apartados 5 (c) (i) define riesgo de muestreo en los siguientes términos: *“riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población. El riesgo de muestreo puede producir dos tipos de conclusiones erróneas:*

(i) *En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada”.*

Por su parte, el apartado 12 resalta que el auditor investigue la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, evaluando su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría. El auditor (A18) debe extrapolar las incorrecciones al conjunto de la población con el fin de obtener una visión general de la magnitud de la incorrección, pero dicha extrapolación puede no ser suficiente para determinar un importe que deba ser registrado.

Las otras **opciones B) y C)** pueden ser resueltas acudiendo al redactado de los apartados citados 7 y A9 y 8 respectivamente de la NIA-ES 530, lo que deriva en su **incorrección**.

7. A usted le nombran por primera vez auditor de la sociedad ABC, S.L., (no EIP y auditoría obligatoria), por un período de 3 años y se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias. Indique la/s respuesta/s correcta /s en el primer cuadro y en el segundo explique el motivo por el que no considera correcta/s el resto.

- A. Ha acordado por escrito los términos del servicio de auditoría, dejando constancia de todos los aspectos que la normativa indica que son aquellos que, al menos, deben quedar recogidos en el contrato, es decir: los honorarios y las cuentas anuales objeto del trabajo de auditoría.
- B. Una vez firmado el contrato de auditoría, el auditor ha de evaluar el cumplimiento de los requerimientos de independencia y su capacidad para dar cumplimiento al contrato suscrito.
- C. Para cumplir con el plazo de entrega del informe de auditoría acordado entre las partes, el auditor ha solicitado verbalmente a la entidad que le haga entrega de las cuentas anuales formuladas objeto del contrato. La entidad le indica que no está en disposición de entregárselas, por lo que, usted está valorando la preparación de un escrito de renuncia o de falta de emisión de informe para remitirlo a quienes resulta obligatorio, es decir, a la entidad auditada y al ICAC.
- D. La entidad le comunica que no le va a entregar las cuentas anuales formuladas, y dispone de un plazo de 15 días naturales para remitir un escrito de renuncia al contrato de auditoría a la entidad auditada.

A	B	C	D
			X

A	El artículo 11.2 RAC, al hablar del contenido del contrato de auditoría, determina que incluirá, de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, al menos, la identificación de las cuentas anuales objeto de auditoría y los aspectos relevantes del trabajo de auditoría a realizar, referidos al período de contratación, los honorarios, finalidad o razón por la que se realiza el trabajo de auditoría y plazo de entrega del informe de auditoría. En este sentido la afirmación A) es incompleta, al no recoger el periodo de contratación, la finalidad y el plazo de entrega.
B	Es incorrecta porque la evaluación mencionada, ha de realizarse antes de la aceptación y firma del contrato de auditoría. Así lo contempla el artículo 11.1 RAC al indicar: <i>“Antes de aceptar el nombramiento y firmar el contrato de auditoría el auditor de cuentas deberá evaluar su capacidad para el adecuado y efectivo cumplimiento del trabajo de auditoría, así como sus condiciones de independencia, de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas”</i>
C	El artículo 10.2 RAC se considerará que existe imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En segundo lugar, cuando la auditoría sea obligatoria (artículo 10.3 RAC), dicha comunicación deberá ser remitida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y al Registro Mercantil del domicilio social correspondiente a la entidad auditada, así como, en su caso, al órgano judicial que designó al auditor de cuentas para dicho trabajo, en el plazo de diez días hábiles desde la fecha de remisión del escrito a la entidad auditada. Por tanto, la respuesta es incorrecta por dos motivos: no se ha solicitado por escrito, y siendo auditoría obligatoria no se ha previsto comunicar al Registro Mercantil la renuncia.
D	Es correcta en base a los artículos 10.3 RAC, con indicación expresa al carácter escrito y a los quince días de comunicación, y a los requisitos generales del artículo 11 RAC. A este respecto, debe apreciarse que antes de aceptar el nombramiento y firmar el contrato de auditoría el auditor de cuentas deberá evaluar su capacidad para el adecuado y efectivo cumplimiento del trabajo de auditoría, así como sus condiciones de independencia, de conformidad con lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

8. Nos ha nombrado auditores de sus cuentas anuales la sociedad DEF, S.A. que utiliza a GHI, S.L. para que le preste el servicio de procesamiento y registro contable de todas sus operaciones económicas, así como para la preparación de las cuentas anuales. Sobre la base de la normativa vigente, indique qué afirmaciones de las que se indican a continuación son correctas:

- A. Deberemos determinar si hemos logrado tener conocimiento suficiente sobre la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por GHI, S.L., y su efecto sobre el control interno de DEF, S.A., en cuanto a la selección y aplicación de las políticas contables y la revelación de la información de los estados financieros.
- B. Podemos optar por solicitar a la entidad auditada un informe tipo 2 para sustentar su conocimiento del diseño, la implementación y la eficacia operativa de los controles que ha implementado GHI, S.L. en la prestación de los servicios que realiza a DEF, S.A.
- C. Como auditor de DEF, S.A., no estamos obligados a realizar ninguna indagación en relación con el posible fraude en el procesamiento de la información que da lugar a la formulación de las cuentas anuales de la entidad, porque esta responsabilidad corresponde al auditor de GHI, S.L.
- D. Al concluir nuestro trabajo, decidimos emitir un informe de auditoría con opinión no modificada, en el que nos referiremos al trabajo del auditor de GHI, S.L. y limitaremos nuestra responsabilidad.

A	B	C	D
X	X		

Nos encontramos ante el caso habitual de que la entidad auditada hace uso de una organización de servicios a efectos de gestión de sus procedimientos administrativos y contables, por lo que la referencia para resolver las preguntas planteadas es la NIA-ES 402 Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.

En concreto, debemos considerar lo contemplado en los apartados 11, 12, 8 ©, 19 y 21 de dicha norma como argumentación para responder adecuadamente. Las dos primeras **alternativas A) y B)** reproducen textos de la norma, y en concreto:

11. El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el control interno de la entidad usuaria, relevante para la auditoría, con la finalidad de disponer de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos: (a) obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2, si lo hubiera, considerando informe tipo 2 un informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios (apartado 8 c))

En el caso de la **opción C)**, la norma es clara al indicar que el auditor de la entidad usuaria indagará ante la dirección de esa entidad sobre si la organización de servicios le ha informado, o si la entidad usuaria tiene conocimiento por alguna otra vía, de cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, o incorrecciones no corregidas que afecten a sus estados financieros. El auditor de la entidad usuaria evaluará el modo en que dichas cuestiones afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deba aplicar, incluido el efecto en sus conclusiones y su informe de auditoría. Esta redacción y el hecho de destacar la necesidad de “indagar” debilita la respuesta a esta alternativa.

Por último, la **opción D)**, y con relación al informe del auditor de la entidad usuaria, la NIA indica que cuando exprese una opinión no modificada, el auditor de la entidad usuaria, en su informe de auditoría, no se referirá al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio salvo que lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha mención, el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con la opinión de auditoría. Por tanto, no limitamos nuestra responsabilidad como auditor, como infiere la redacción de la pregunta.

9. Usted es auditor y prepara una propuesta de prestación de servicios para una entidad que, finalmente, le nombra auditor de cuentas. Indique cómo calculará los honorarios, qué recogerá el contrato de auditoría y cómo actuaría si modifica los honorarios porque cambian las condiciones iniciales.

Razone su respuesta:

El artículo 62 RAC recoge criterios para la fijación de los honorarios, tomando en consideración que éstos deben fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo.

El esfuerzo de auditoría estará determinado en cada trabajo de auditoría por el tiempo, los medios, recursos y cualificación y especialización suficientes y necesarios para su realización, por el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y por el riesgo de auditoría esperado.

Estos honorarios podrán modificarse en ejercicios sucesivos por el mismo auditor, si se alteran las condiciones que sirvieron de base para su fijación inicial, lo cual deberá documentarse en el archivo de auditoría, junto con las circunstancias que permiten el cumplimiento de lo establecido en la LAC sobre “Organización del trabajo”, en el artículo 29.

10. Usted es el auditor de la entidad X, que ha sufrido una notable caída en su cifra de ingresos debido a los efectos de la pandemia sobre su sector, y en particular, su negocio. Indique la/s respuesta/s correcta/s en el primer cuadro, y en el segundo explique el motivo por el que no considera correcta/s el resto.
- A. Ante las circunstancias descritas, considera que las incorrecciones materiales que pudieran detectarse en los estados financieros sólo pueden deberse a la existencia de fraude.
 - B. Usted es responsable de identificar el fraude en los estados financieros, por lo que ha de establecer los controles necesarios para prevenir y detectar el fraude.
 - C. Usted podrá renunciar al encargo como consecuencia de las incorrecciones detectadas en la auditoría de los estados financieros de X, por el mero hecho de que existan indicios de fraude.
 - D. En su responsabilidad legal como auditor, ante la existencia de fraude o indicios de que lo haya, puede llegar a prevalecer el deber de informar a las autoridades reguladoras o de supervisión, por encima del deber de confidencialidad.

A	B	C	D
			X

A	La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría y que planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales (NIA-ES 315.3R). Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada (NIA-ES 240.2) Por tanto, podemos afirmar que las incorrecciones materiales en los estados financieros se deben a error o fraude, no sólo a fraude.
B	Tal y como se contempla en la NIA-ES 240.4 los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Dicha afirmación se complementa (NIA-ES 240.6) al indicar que la capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error. Por tanto, la responsabilidad del auditor no se justifica por lo indicado, que es la responsabilidad del órgano de gobierno de la entidad; por tanto consideramos incorrecta la afirmación realizada.
C	En el esquema del artículo 5.2. LAC el informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, de forma que pueda cumplir la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa, justa causa que puede surgir de: - Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, o - Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos. La NIA-ES 240.38 amplía el efecto que los fraudes o indicios de fraude pueden dar lugar a la imposibilidad de continuar con el encargo. Así, nos indica que si, como consecuencia de una

	incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría, determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona o personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras; considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. En base a ello consideramos la afirmación como incorrecta.
D	Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si tiene la responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad. Aunque es posible que el deber del auditor de mantener la confidencialidad de la información de su cliente le impida hacerlo, en algunas circunstancias la responsabilidad legal del auditor puede prevalecer sobre el deber de confidencialidad (NIA-ES 240.43). Argumento suficiente para considerar que la afirmación es correcta. No obstante, pueden tomarse en consideración lo contemplado también en los artículos 31 y 38 LAC, respecto al deber de secreto profesional y con relación a los informes a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público, todo ello sin perjuicio del deber de denuncia contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Puede tomarse en consideración lo contemplado en la Disposición adicional séptima (LAC) respecto a los mecanismos de coordinación con órganos o instituciones públicas con competencias de control o inspección.

SUPUESTO 3. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA.

1. El 2 de enero de 2021, la empresa de software ZYX, S.A. firma un contrato con un cliente para la prestación del servicio de software, que incluye de regalo un ordenador. El contrato presenta las siguientes características:

Elementos del contrato	Precios
Ordenador (entregado a la firma del contrato)	Regalo, valorado en 3.000 euros
Servicio de software objeto del contrato	600 euros /mes
Servicio de software, valorado de forma independiente	400 euros/mes
Meses de duración del contrato	15
Momento de facturación	Día 30 de cada mes

Parte A:

Considerando la información aportada,

Se pide:

Realizar los asientos de 2 de enero de 2021 y de 30 de enero de 2021 de la compañía ZYX, S.A., razonando la respuesta.

Solución propuesta.

El “artículo 17. Asignación basada en precios de venta independientes” de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, establece:

“1. El precio de la transacción se distribuirá entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en su valor razonable relativo. Para ello la empresa determinará, al inicio del contrato, el precio de venta independiente del bien o servicio que subyace en cada obligación asumida dentro del contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a dichos precios de venta independientes.

El precio de venta independiente es el importe al que una entidad vendería un bien o servicio de forma separada a un cliente. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separa en circunstancias similares y a clientes parecidos.”

Por tanto, y en base a ello, deberemos establecer los precios de la transacción según el siguiente detalle:

	Contrato	Valor venta independiente	%Valor venta independiente
Ordenador	-	3.000	33,33%
Servicio	9.000	6.000	66,67%
Total	9.000	9.000	100,00%

Lo que determina los siguientes asientos a realizar.

➤ Al inicio del contrato.

Fecha: 2 de enero 2021	Cargo	Abono
Cientes por ventas	3.000,00	
Ventas		3.000,00

➤ El 30 de enero de 2020 (y cada día 30 durante quince (15) meses):

Fecha: 30 de enero 2021	Cargo	Abono
Tesorería	600,00	
Cientes por ventas		200,00
Ingresos por prestación de servicios		400,00

Parte B:

Considerando que, para este contrato, ZYX, S.A. ha registrado únicamente durante el ejercicio 2021, a final de cada mes, un cargo en tesorería de 600 con abono a ingresos por prestación de servicios por el mismo importe.

Se pide:

Indicar si es correcto el registro contable realizado por ZYX, S.A., y justificar la respuesta. En el caso de no estar de acuerdo, indicar cómo debería registrarse contablemente, proponiendo el correspondiente ajuste.

Solución propuesta.

La contabilización realizada de los doce meses realizada por la empresa ha sido:

Fecha: 2021	Cargo	Abono
Tesorería	7.200,00 (600,00 x 12 meses)	
Ingresos por prestación de servicios		7.200,00 (600,00 x 12 meses)

Por lo que el ajuste, y teniendo en cuenta los asientos correctos indicados de manera previa:

Fecha: 2021 (ajuste)	Cargo	Abono
Clientes por ventas	600,00 (3.000 – 200,00 x 12 meses)	
Ingresos por prestación de servicios	2.400,00 (7.200,00 – 400,00 x 12 meses)	
Ventas		3.000,00 (3.000,00 – 0)

Por lo que, en base a ello, debemos considerar como ingresos pendientes de imputar por valor de $400,00 \times 3 \text{ meses} = 1.200,00$ euros.

Parte C:

Tomando en cuenta su conclusión sobre el apartado B, y sin considerar ninguna cuestión referente a materialidad,

Se pide:

- Indicar si, en su caso, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales de ZYX, S.A. correspondientes al ejercicio 2021, justificando la respuesta.
- Redactar el párrafo de fundamento de la opinión.

Solución propuesta.

Sin tomar en consideración la materialidad de los hechos, se genera una salvedad por incumplimiento del marco normativo, que deviene en el siguiente párrafo de fundamento de la opinión con salvedades propuesto orientativo:

Fundamento de la opinión con salvedades.

“La compañía ha firmado un contrato con dos obligaciones asumidas, la de entregar un ordenador a la firma del contrato cuyo valor razonable es de 3.000 euros y la prestación de un servicio durante quince meses cuyo valor es de 400 euros mes, por lo que atendiendo al marco normativo de reconocimiento de ingresos, el precio de la transacción debe distribuirse entre las distintas obligaciones asumidas en el contrato basándose en su valor razonable, mientras que la compañía ha reconocido todo lo cobrado en el año, que han sido 7.200 euros, como ingresos por prestación de servicios. Por ello debe incrementarse la rúbrica de clientes por ventas del activo en 600 euros, la de ventas de la cuenta de pérdidas y ganancias en 3.000 euros y disminuir la rúbrica de Ingresos por prestación de servicios en 2.400 euros.

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

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

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

A efectos de la respuesta aportada en esta parte del ejercicio, así como en los siguientes, tomamos como referencia lo establecido en la NIA-ES 700R *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, consolidada con las modificaciones experimentadas a través de la Resolución de 9 de febrero de 2021, así como la NIA-ES 705R *Opinión modificada en el informe de*

auditoría emitido por un auditor independiente. A este respecto puede tomarse como referencia lo recogido en el Anexo a esta última norma y al formato del párrafo de fundamentos de la opinión con salvedades.

2. Estamos auditando las cuentas anuales del ejercicio 2020 de la sociedad TSR, S.A., siendo este ejercicio 2020 el de su constitución. TSR, S.A. fabrica barras de acero de distintos calibres y larguras. Hemos verificado el control de inventario realizado por la compañía al cierre del ejercicio, siendo el resultado de la prueba satisfactorio, habiendo podido obtener evidencia de las unidades físicas que componen el inventario de existencias, tanto de materia prima como de producto terminado. Al cierre no hay producto en curso, y los embalajes son insignificantes. La materia prima es valorada a precio de coste, utilizando el criterio de “precio medio ponderado”, pero para el producto terminado, debido a que la compañía no dispone de un sistema de costes de producción ni de escandallos, la valoración se realiza a precio de tarifa de venta, menos un 30%, habiendo obtenido evidencia de que esta valoración es superior al “valor neto de realización”. El producto terminado se ha registrado por 5.100 miles de euros en las cuentas anuales de TSR, S.A. al cierre del ejercicio. Por tanto, no disponemos de información de la totalidad de los costes de producción del producto terminado que nos permita conocer, en su caso, la diferencia entre el precio de coste y la valoración realizada.

Considerando que esta circunstancia es material, pero no generalizada a efectos de las cuentas anuales.

Se pide:

- Considerando que la cifra de materialidad a efectos de informe asciende a 400 miles de euros, indicar si la circunstancia descrita en este apartado impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales de TSR, S.A. y justificar la respuesta.
- Redactar, en su caso, el párrafo de fundamento de la opinión.

Solución propuesta.

La norma de registro y valoración núm. 10 sobre Existencias del PGC establece que “Los bienes, servicios y otros activos comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción [...]”.

De manera más detallada nos indica:

1.2. Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción”

Pudiendo acudir, como complemento, a lo requerido por la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

Por tanto, estamos ante *una salvedad por incorrección material* en el método de valoración utilizado. No obstante, no estamos en condiciones de cuantificar, circunstancia contemplada en el párrafo 21 de la NIA-ES 705R que establece:

“21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa en las notas explicativas de los estados financieros), el auditor incluirá en la sección “Fundamento de la opinión” una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible.

Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en esa sección.”

En base a ello, podemos establecer el siguiente párrafo de fundamento de la opinión con salvedades (orientativo).

Fundamento de la opinión con salvedades.

“Las existencias de producto terminado de la Sociedad se reflejan en el balance por 5.100 miles de euros. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste de producción o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas al 70% del precio de tarifa, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. No disponemos de información que nos permita obtener evidencia de cuál es el coste de producción y consecuentemente no podemos cuantificar la diferencia que, en su caso, este valor de coste pueda tener con la

valoración realizada de las existencias, el coste de ventas, el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto.

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

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

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

Cabe la posibilidad, no obstante, considerar la situación planteada como una limitación al alcance que origina una salvedad por falta de evidencia adecuada y suficiente (fundamento de la opinión de auditoría), con la propuesta del siguiente párrafo de salvedad:

“Las existencias de producto terminado de la Sociedad se reflejan en el balance por 5.100 miles de euros. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste de producción o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas al 70% del precio de tarifa. No disponemos de información que nos permita obtener evidencia de cuál es el coste de producción por lo que no podemos opinar sobre la valoración realizada de las existencias, y el efecto que esta pueda tener en el coste de ventas, el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto.

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

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las

cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida.

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

3. Somos los auditores de la sociedad NML, S.A., que ha formulado cuentas anuales abreviadas en el ejercicio 2021. La entidad ha registrado los hechos económicos que le afectan conforme al Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007). El resumen de los principales parámetros de sus cuentas el siguiente:

NML, S.A.	2021	2020
Activo (miles de euros)	4.212	4.010
Patrimonio Neto (miles de euros)	1.150	1.100
Cifra de negocios (miles de euros)	8.125	8.060
Resultado (miles de euros)	125	50
Número de empleados al cierre	54	40
Número medio de empleados	51	32

Se pide:

- Indicar si la circunstancia descrita, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales abreviadas de NML, S.A. de 2021, justificando la respuesta.
- Redactar el párrafo de fundamento de la opinión.

Solución propuesta.

La NIA ES 705R cuando hace referencia en la guía de aplicación a las situaciones en las que se requiere una opinión modificada, establece:

“Naturaleza de las incorrecciones materiales:

A2. La NIA 700 (Revisada) exige al auditor que, para formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. Esta conclusión tiene en cuenta la evaluación del auditor de las incorrecciones no corregidas, en su caso, en los estados financieros, de conformidad con la NIA 450.

A3. La NIA 450 define una incorrección como una diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información a revelar requeridas para dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. En consecuencia, una incorrección material en los estados financieros puede surgir en relación con:

- a) lo adecuado de las políticas contables seleccionadas;
- b) la aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
- c) la adecuación o idoneidad de la información revelada en los estados financieros.”

Y respecto de este último punto c)

“A7. En relación con la idoneidad o adecuación de la información revelada en los estados financieros, pueden surgir incorrecciones materiales en éstos cuando:

- a) los estados financieros no incluyan toda la información exigida por el marco de información financiera aplicable;
- b) la información revelada en los estados financieros no se presente de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o
- c) los estados financieros no revelen la información necesaria para lograr la presentación fiel.”

De acuerdo con los artículos 257 y 261 del TRLSC, no se dan las circunstancias para que la sociedad presente Balance y Memoria abreviada, en la medida que, ambos artículos nos indican:

“Artículo 257. Balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.

1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.

- b) *Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.*
- c) *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.*

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

Artículo 261. Memoria abreviada.

Las sociedades que pueden formular balance abreviado podrán omitir en la Memoria las indicaciones que reglamentariamente se determinen.

En cualquier caso deberá suministrarse la información requerida en la indicación primera, quinta, sexta, décima en lo referente al número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, y, decimocuarta, decimoquinta, decimonovena y vigesimoprimera.

Adicionalmente, la Memoria deberá expresar de forma global los datos a que se refiere la indicación séptima, y duodécima de dicho artículo, así como el nombre y domicilio social de la sociedad que establezca los estados financieros consolidados del grupo menor de empresas incluidas en el grupo al que pertenece la empresa.”

El hecho de presentar estos documentos de las cuentas anuales abreviados en vez de los que le corresponde supone que no se ha aplicado el marco de información financiera aplicable adecuado y por tanto las incorrecciones materiales afectan a los dos puntos anteriores, y de manera generalizada, por lo que la opinión en este caso sería **desfavorable o adversa**.

En base a ello, podemos establecer el siguiente párrafo de fundamento de la opinión con salvedades (orientativo).

Fundamento de la opinión desfavorable.

“Los administradores de la compañía han formulado las cuentas anuales con los modelos abreviados, elaborando balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria, cuando por los importes de activo e importe neto de la cifra de negocio correspondientes a los ejercicios 2021 y 2020, no deberían haber formulado el Balance y la memoria de las cuentas anuales abreviados, incluyendo el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo. Consecuentemente existe una falta de información generalizada ya que no se incluye toda la

información y los estados financieros requeridos por el marco de información financiera aplicable y la información presentada no es suficiente para lograr la imagen fiel.

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

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

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

4.- La sociedad KJI, S.A. posee el 100% de las participaciones de la sociedad A1B2, S.L.

A1B2, S.L. presenta el siguiente patrimonio al inicio de 2021, después de la distribución del resultado de 2020:

Capital Social	200.000
Reserva Legal	10.000
Reservas voluntarias	<u>90.000</u>
Patrimonio Neto	300.000

En la contabilidad de KJI, S.A., la inversión figura a coste, por el importe aportado en la constitución que fue de 200.000 euros.

Durante el ejercicio 2021, la Junta de Accionistas de A1B2, S.L. acuerda realizar una reducción de capital de 50.000 euros, con devolución de aportaciones.

KJI, S.A. ha realizado el siguiente registro contable:

Fecha: 2021	Cargo	Abono
Bancos	50.000,00	
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		50.000,00

Parte A:

Considerando la información aportada.

Se pide:

Indicar si es correcto el registro contable realizado por KJI, S.A. y justificar su respuesta. En el caso de que no esté de acuerdo, indicar cómo debería registrarse contablemente y proponer el ajuste pertinente.

Solución propuesta

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital establece:

Artículo 40. La contabilización de la reducción de capital en el socio.

2. [...]

Para identificar en el inversor el coste de las acciones o participaciones correspondientes a la reducción de capital se deberá aplicar a la inversión la misma proporción que represente la reducción de fondos propios respecto al patrimonio neto de la sociedad antes de la reducción, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en dicho momento; en su caso, se reducirá también proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

La diferencia entre el importe recibido y el valor contable de la inversión que se da de baja, siguiendo el criterio establecido en el párrafo anterior, se reconocerá como un resultado financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.”

Por tanto, para calcular el importe de la recuperación parcial de la inversión, hay que atender a la siguiente formula:

% coste de baja= Disminución de FP/FP antes de hacer la reducción

Lo que determina el siguiente cálculo.

$50.000/300.000 = 16,6666\%$, por tanto, la disminución será de $16,6666\%$ de $200.000,00 = 33.333,33$ euros.

Por tanto, la contabilización correcta será:

Fecha: 2021	Cargo	Abono
Bancos	50.000,00	
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		33.333,00
Beneficio procedente de participaciones a largo plazo empresas del grupo		16.667,00

Y en base a ello, la propuesta de ajuste es la siguiente:

Fecha: 2021	Cargo	Abono
Participaciones a largo plazo en empresas del grupo	16.667,00	
Beneficio procedente de participaciones a largo plazo empresas del grupo		16.667,00

Parte B:

Tomando en cuenta su conclusión sobre el apartado anterior y considerando que la materialidad a efectos de informe asciende a 30.000 euros.

Se pide:

- Indicar si, en su caso, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales de KJI, S.A. correspondientes al ejercicio 2021, justificando la respuesta.
- Redactar, en su caso, el párrafo de fundamento de la opinión.

Solución propuesta.

Debido a que la cifra de materialidad establecida para informe es de 30.000 euros este ajuste motivado por un incumplimiento del marco normativo, no originaría ninguna salvedad en el informe de auditoría.

5. La sociedad DEF, S.L. mantiene en su almacén al cierre del ejercicio 2021 la cantidad de 200.000 unidades del producto PPP, valoradas por su coste de producción, que es de un euro/unidad.

Para el 50% de las unidades, DEF, S.L. tiene firmado un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento tendrá lugar en junio de 2022, según el cual el precio de venta estipulado en dicho contrato es superior al coste de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar necesarios para la ejecución del contrato.

Debido a que el valor neto realizable de esas existencias al cierre del ejercicio 2021 es de 0,5 euros/unidad, DEF, S.L. ha registrado en el ejercicio una pérdida con cargo al resultado del ejercicio 2021 por deterioro de existencias por importe de 100.000 euros, correspondiente al producto PPP.

El registro ha sido el siguiente:

Fecha: cierre 2021	Cargo	Abono
Pérdida por deterioro de existencias	100.000,00	
Deterioro de valor de las existencias		100.000,00

Parte A:

Considerando la información aportada,

Se pide:

Indicar si es correcto el registro contable realizado por DEF, S.L. y justificar su respuesta. En el caso de que no esté de acuerdo, indicar cómo debería registrarse contablemente y proponer el ajuste pertinente.

Solución propuesta.

La Norma de Registro y Valoración núm. 10 de existencias del PGC establece que:

“2. Valoración posterior.

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. [...]

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato”.

Debiendo recordar que, tal y como establece el marco conceptual:

3. Valor neto realizable: El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Por tanto, no hay que deteriorar el 50% del producto objeto del contrato, por lo que el posible deterioro debe ser solo de 50.000 euros, y el ajuste:

Fecha: cierre 2021	Cargo	Abono
Deterioro de valor de las existencias	50.000,00	
Pérdida por deterioro de existencias		50.000,00

Parte B:

Tomando en cuenta su conclusión sobre el apartado anterior y considerando que la materialidad a efectos de informe asciende a 45.000 euros.

Se pide:

- Indicar si, en su caso, impacta sobre el informe de auditoría de las cuentas anuales de DEF, S.L. correspondientes al ejercicio 2021, justificando la respuesta.

- Redactar el párrafo de fundamento de la opinión.

Solución propuesta.

Estamos ante un incumplimiento del marco normativo que supera la cifra de materialidad, y que por tanto nos origina una salvedad en el informe de auditoría, salvedad que puede tener su reflejo en el párrafo de fundamento de la opinión con la siguiente redacción:

Fundamento de la opinión con salvedades:

“En el balance figuran existencias con un coste de 100 miles de euros y deterioradas en un 50 por ciento, de productos vinculados a un contrato de venta en firme firmado con un cliente, cuyo cumplimiento tendrá lugar en junio de 2022, según el cual, el precio de venta estipulado en dicho contrato es superior al coste de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar necesarios para la ejecución del contrato. Las existencias vinculadas al contrato, siguiendo criterios de valoración aplicables, no deben ser objeto de corrección valorativa. El deterioro se ha registrado en el ejercicio 2021 con cargo a la rúbrica de resultados “Pérdida por deterioro de existencias”. Consecuentemente, tanto la rúbrica de existencias finales, como el resultado del ejercicio, se encuentran infravalorados en 50 miles de euros.

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

Somos independientes de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en España, según lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestado servicios distintos a los de la auditoría de cuentas ni han concurrido situaciones o circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la citada normativa reguladora, hayan afectado a la necesaria independencia de modo que se haya visto comprometida. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.”

6. Indique, razonando la respuesta, cómo trataría las siguientes situaciones que se plantean a continuación para distintas sociedades mercantiles no EIP. En el caso de que tenga efecto sobre el informe de auditoría, indique cuál sería (cuestión

clave de auditoría, aspecto más relevante de auditoría-AMRA, párrafo de énfasis, párrafo de otras cuestiones, limitación al alcance, incumplimiento de marco normativo o falta de información revelada en los estados financieros):

- A. La compañía auditada “A”, está sujeta a disposiciones legales que requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades, y dichas declaraciones proporcionan parte de las manifestaciones requeridas por la normativa vigente de auditoría en materia de manifestaciones escritas. La carta de manifestaciones que nos facilita “A”, contiene toda la información requerida por la normativa vigente, si bien, no contiene las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones públicas, por lo que el auditor está evaluando que esta circunstancia suponga una limitación al alcance en su informe de auditoría.

La situación planteada no afecta al informe de auditoría. La NIA-ES 580 Manifestaciones escritas es clara al respecto:

“15. Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas [...], no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones.”

- B. El informe de auditoría del auditor predecesor de “B” sobre las cuentas anuales del periodo anterior, contenía una opinión modificada porque no se había informado en las cuentas anuales de una operación relevante y por importe material. En el ejercicio actual esta cuestión ha quedado resuelta porque se informa de forma oportuna en las cuentas anuales a juicio del auditor.

La situación planteada tampoco tiene impacto en el informe de auditoría. No obstante, y según lo contemplado en la NIA-ES 710.13 Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos:

“13. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes a periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:

- (a) *que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor;*
- (b) *el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y*
- (c) *la fecha de dicho informe.”*

Lo que determina la posibilidad de incluir en el informe un párrafo de otras cuestiones.

- C. En la auditoría de “C”, para la que se ha nombrado revisor de control de calidad del encargo, razone si se han de comunicar al consejo de administración aquellas cuestiones que el socio del encargo ha discutido con el revisor de control de calidad.

Sobre la base de la NIA ES 260 R Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (apartado 16 y A28).

16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones:

- a) *la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A19–A20)*
- b) *en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A21)*
- c) *excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:*
 - i) *las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref: Apartado A22)*
 - ii) *las manifestaciones escritas que el auditor solicite;*
- d) *en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref: Apartados A23–A25)*
- e) *cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la*

supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartados A26–A28).

Aspectos que se desarrollan con posterioridad.

A28. Aunque no haya sido tratado en los requerimientos de los apartados 16(a)–(d) y en la correspondiente guía de aplicación, el auditor puede considerar comunicar sobre otras cuestiones discutidas, o consideradas por el revisor de control de calidad del encargo cuando este se haya nombrado, de conformidad con la NIA 220.

Por tanto, y como parte de los hallazgos significativos del auditor, este podrá comunicar cualquier cuestión que a su juicio considere relevante. No es obligatoria la comunicación de las cuestiones discutidas con el revisor de calidad, pero puede comunicarlas (ejemplo de la Guía de aplicación).

- D. Durante la realización de la auditoría de “D”, se detectan dos ajustes y se evalúa el impacto sobre los resultados definitivos del período, poniéndose de manifiesto que dichos resultados van a ser sustancialmente diferentes de aquellos que se planificaron para el cierre del ejercicio, y que fueron la base sobre la que se determinó la cifra de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

Para atender a la respuesta adecuada a esta cuestión acudimos a la NIA-ES 320 Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría, la cual nos indica:

12. El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente.

Y de manera concreta

A13. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) debido a un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la auditoría (por ejemplo, una decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad), a nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el auditor tuviera de la entidad y de sus

operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, si durante la realización de la auditoría parece probable que los resultados definitivos del período sean sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del período y que se utilizaron inicialmente en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, el auditor revisará dicha importancia relativa.

Por tanto, el auditor revisará la cifra de materialidad si durante la auditoría llegan a su conocimiento hechos o circunstancias que, si hubieran sido conocidos al determinar inicialmente la materialidad, los habría tenido en cuenta.

- E. Como auditores de "E", hemos concluido que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material sobre la continuidad de las operaciones de "E". La memoria de las cuentas anuales revela los factores causantes y mitigantes de capacidad de la entidad para continuar con empresa en funcionamiento, no revelando si existe una incertidumbre material sobre la continuidad de "E".

La NIA-ES 570 Empresa en funcionamiento sirve de base para dar respuesta. En concreto:

19. Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros: (Ref: Apartados A22–A23).

- a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y*
- b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.*

Y como desarrollo en la guía de aplicación:

A23. El apartado 19 requiere que el auditor determine si la información revelada en los estados financieros trata las cuestiones expuestas en dicho apartado. El auditor ha de realizar esta determinación además de determinar si

la información revelada sobre una incertidumbre material requerida por el marco de información financiera aplicable es adecuada. La información a revelar requerida por algunos marcos de información financiera que es adicional a las cuestiones expuestas en el apartado 19 puede incluir revelaciones sobre:

- *la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de los hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones; o*
- *los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.*

Algunos marcos de información financiera pueden proporcionar orientaciones adicionales con respecto a la toma en consideración por la dirección de la magnitud del impacto potencial de los principales hechos o condiciones y de la probabilidad y momento de su ocurrencia.

Por tanto, parece adecuado considerar la existencia de salvedad por falta de información en la memoria. En la sección de aspectos más relevantes de la auditoría (AMRA) se haría mención a la citada salvedad.

7.- Indique si las siguientes aseveraciones son correctas o incorrectas y justifique su respuesta:

- A. El auditor obtendrá conocimiento del control interno sobre la información financiera, puesto que todos los controles referidos a esta materia son relevantes para la auditoría.

Acudamos a la NIA-ES 315.12 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.

12. El auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Lo que determina que la afirmación sea incorrecta, al no alcanzar el interés del auditor a todos los elementos de control interno.

- B. En las entidades de pequeña dimensión, el auditor no puede tener conocimiento del entorno de control porque los controles no suelen estar documentados.

Se trata de una afirmación incorrecta, y así se determina sobre la precitada NIA-ES 315 que reproducimos en sus apartados más relevantes:

14. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control. Como parte de este conocimiento, el auditor evaluará si:

(a) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; y si

(b) los puntos fuertes de los elementos del entorno de control proporcionan colectivamente una base adecuada para los demás componentes del control interno y si estos otros componentes no están menoscabados como consecuencia de deficiencias en el entorno de control.

Y en la guía de aplicación:

A76. Es probable que el entorno de control en entidades de pequeña dimensión difiera del de las entidades de mayor dimensión. Por ejemplo, puede ocurrir que entre los responsables del gobierno de una entidad de pequeña dimensión no haya un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. La naturaleza del entorno de control puede influir también en la significatividad, o en la ausencia, de otros controles. Por ejemplo, la participación activa del propietario-gerente puede mitigar algunos de los riesgos que surgen de la falta de segregación de funciones en un negocio pequeño; sin embargo, puede incrementar otros riesgos, por ejemplo, el riesgo de elusión de los controles.

A77. Además, es posible que en entidades de pequeña dimensión no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal pero eficaz. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de conducta escrito pero que, en su lugar, haya desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección.

A78. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad de pequeña dimensión.

- C. En la auditoría del ejercicio actual, el auditor ha determinado la existencia de los mismos riesgos de auditoría que en el ejercicio anterior, en total 5, entre los que figuran el reconocimiento de ingresos por mantener transacciones significativas con empresas del grupo y el riesgo de fraude por la elusión de controles por parte de la dirección. En el ejercicio anterior, se obtuvo evidencia sobre la eficacia operativa de los controles que afectan a cada uno de los 5 riesgos, por lo que, en este ejercicio, bastará con obtener evidencia de que no se han producido cambios significativos en los controles que afectan a dichos riesgos.

Siguiendo la línea argumental para la respuesta de estas cuestiones acudimos en esta ocasión a la NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:

- (a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref: Apartado A36).*
- (b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: Apartados A37-A39).*

15. Cuando el auditor tenga previsto confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

Lo que deriva en una afirmación incorrecta. No es válida en el caso de los dos riesgos que se consideran significativos.

- D. En el supuesto de la auditoría indicada en el caso C (párrafo anterior), el auditor ha optado por realizar exclusivamente pruebas sustantivas como respuesta a cada uno de los cinco riesgos detectados, planificando fundamentalmente pruebas analíticas, confirmaciones de terceros y recálculos globales, pues la realización de pruebas en detalle, implica emplear más tiempo y hace el proceso de auditoría menos eficiente.

En este caso podemos encontrarnos con una doble posibilidad de respuesta en base a la argumentación que podamos aportar. La contestación se soporta en lo contemplado en la NIA-ES 330 citada y, en concreto, en los apartados siguientes:

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material.

[...]

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

Así, en un primer lugar, podemos considerar **incorrecta la afirmación**. No es válida en el caso de los riesgos significativos, cuya respuesta ha de incluir siempre pruebas de detalle, si consideramos por pruebas sustantivas de detalle aquellas que buscan la concordancia de los registros contables con la documentación soporte.

No obstante, la podemos **considerar correcta**, porque se ha incluido una prueba sustantiva de detalle, en particular la solicitud de confirmación de terceros. Si conforme al juicio profesional del auditor, éste logra obtener evidencia adecuada y suficiente para responder a los riesgos que se indican, se considera un procedimiento válido al entenderse como prueba sustantiva de detalle.

SUPUESTO 4. REVISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA PROPUESTO, CONSIDERANDO LAS CIRCUNSTANCIAS EXPUESTAS.

Considerando la información sobre la auditoría de las cuentas anuales de los ejercicios 2019 y 2020 de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L., (en adelante PROCON o la entidad) así como el borrador del informe de auditoría de 2020 de PROCON y el resto de información que se facilitan a continuación:

Se pide:

1. Su opinión justificada sobre el hecho de que PRODUCTOS CONGELADOS, S.L. haya formulado cuentas anuales abreviadas en los ejercicios 2019 y 2020.
2. Indicar y justificar el motivo por el que considera que el borrador del informe de auditoría de cuentas anuales de 2020 propuesto es correcto, o en su caso, precisa de cambios para que se ajuste a la normativa aplicable.
3. Considerando las razones que haya expuesto en el punto anterior, realizar, en su caso, las eliminaciones, inserciones y/o cambios en la redacción del informe de auditoría propuesto.

Se plantean comentarios a la soluciones a cada uno de los puntos anteriores a lo largo de la redacción del enunciado para mayor claridad, culminando con las modificaciones del informe de auditoría correspondientes.

Información sobre la auditoría de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L.:

A) La sociedad de auditoría AUDITORES EX. S.L.P., con nº de R.O.A.C. SOXX12, y domicilio social en Madrid, calle de la Bienvenida nº 11., fue nombrada auditor de la mercantil PRODUCTOS CONGELADOS, S.L. (PROCON o la entidad), mediante acuerdo de su Junta general extraordinaria de socios de fecha 1 de diciembre de 2019. Tras el análisis del cumplimiento de todos los requerimientos establecidos para la aceptación del encargo por la normativa de auditoría y por la propia firma auditora, se produjo la aceptación del encargo con fecha 18 de diciembre de 2019.

El auditor de cuentas designado por la sociedad de auditoría como auditor principal responsable de realizar el trabajo de auditoría de cuentas en nombre de dicha sociedad, es D. Hilario Ghiglione del Campo, con nº de R.O.A.C.22XXX.

PROCON tiene como actividad la fabricación, envasado y comercialización de productos alimenticios congelados, con destino a la alimentación de las personas, siendo sus clientes principales los mayoristas de la alimentación.

Los socios de PROCON son tres, una sociedad que posee el 52% del capital, y dos personas físicas a razón de un 24%. El consejo de administración está formado por los tres socios, siendo el representante del mayoritario una persona física. Los tres son empleados de la compañía.

Las cifras al cierre de los ejercicios 2018, 2019 y 2020 en miles de euros, salvo en el número de empleados, son las que se muestran en el siguiente cuadro:

	Import. Neto	Nº medio			Fondo	Patrimonio
Activo	cifra negocio	empleados	Resultado	EBITDA	maniobra	al 31 de
3.640	6.600	42	210	260	40	diciembre
3.890	7.200	43	180	230	20	310
4.200	8.100	44 -	210	114	- 1.210	490
						280

Las cuentas anuales se componen de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria todos ellos abreviados, que se integran en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante, las cuales son depositadas en el Registro Mercantil pertinente. PROCON no es entidad de interés público (EIP).

La Norma para la Elaboración de Cuentas Anuales 4ª. Cuentas anuales abreviadas, nos indica:

1. Las sociedades señaladas en la norma anterior podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

a) Balance y memoria abreviados: Las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.*
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.*
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.*

b) *Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:*

- *Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.*
- *Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.*
- *Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.*

Y con mayor detalle con posterioridad:

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante.

Y en referencia a las entidades de interés público.

3. Las entidades calificadas como entidades de interés público en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, no podrán formular cuentas anuales abreviadas.

Y en referencia a ello, podemos acudir a la Consulta núm. 1 BOICAC 118 al estudiar el efecto que pudiera tener una situación en la que todas las filiales del grupo, de acuerdo con los límites establecidos de forma individual, pueden presentar cuentas anuales abreviadas, y todas las entidades del grupo están domiciliadas en España, lo que *en definitiva y como conclusión, no tendría sentido aplicar la excepción regulada en la NECA 4^a si las cuentas consolidadas no se han depositado en el Registro Mercantil, pues la mayor información que aportan las cuentas consolidadas no se hace efectiva por el defecto de su depósito, mayor información que es el requisito que la propia NECA 4^a considera como condición para aplicar la excepción.*

Por tanto, consideramos que la entidad puede presentar cuentas anuales abreviadas, algo que deberá ser argumentado en línea con lo comentado.

- B) Nuestra primera auditoría fue sobre las cuentas anuales del ejercicio 2019. No pudimos verificar el inventario final de 31 de diciembre de 2018 y si el de 31 de diciembre de 2019. Nuestro informe de auditoría de cuentas anuales de 2019 contenía las siguientes dos salvedades:

1 “Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 2018 y, por tanto, no presenciarnos los recuentos físicos de las existencias al cierre de dicho ejercicio, ni hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a dicha fecha, las cuales están registradas en el balance por 247 miles de euros, lo que nos impide dar razonabilidad, a efectos comparativos, a la rúbrica “Existencias” del activo a 31 de diciembre de 2018, a la variación de existencias que se incluye dentro de la rúbrica “Aprovisionamientos” de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2018 y a las cifras de Resultado del ejercicio y Reservas del Patrimonio neto al 31 de diciembre de 2018, e igualmente nos impide dar razonabilidad a la variación de existencias del ejercicio 2019 incluida en la rúbrica de “Aprovisionamientos” de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2019, así como a las cifras de Resultado del ejercicio y Reservas del Patrimonio Neto al 31 de diciembre de 2019.”

El no poder opinar en 2019 sobre la variación de existencias del ejercicio 2019, incluida en la rúbrica de “Aprovisionamientos” de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2019, así como sobre las cifras de Resultado del ejercicio y Reservas del Patrimonio Neto al 31 de diciembre de 2019, hace que, en 2020, tengamos la misma limitación sobre las mismas partidas a efectos comparativos, lo que origina una salvedad sobre la comparabilidad en 2020.

En este sentido se pronuncia la NIA ES 710 (párrafo 11 (b)) al indicarnos:

11. Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual. En el párrafo de fundamento de la opinión modificada del informe de auditoría, el auditor:

[...]

(b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta

sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores.

2 “Formando parte de la rúbrica “Clientes por ventas y prestaciones de servicios”, del activo corriente del balance al 31 de diciembre de 2019, figura un saldo por importe de 243 miles de euros correspondiente a un deudor con insolvencia firme, que no ha sido registrado como pérdida por deterioro comercial incobrable, por lo que consideramos que la citada rúbrica se encuentra sobrevalorada en dicho importe, el “impuesto sobre beneficios” de 2019 y la rúbrica “Otros acreedores” se encuentran sobrevaloradas en 61 miles de euros y el resultado del ejercicio 2019, y consecuentemente el patrimonio neto al 31 de diciembre de 2019 se encuentran sobrevalorados en 182 miles de euros.”

C) En la auditoría de las cuentas anuales de 2020 se plantean las siguientes cuestiones:

En el ejercicio 2020, la entidad ha corregido el error que provocó la segunda salvedad de 2019, contabilizando la pérdida por insolvencia firme de este cliente con cargo a “Pérdidas por deterioro en insolvencias firmes de clientes”. Al 31 de diciembre de 2020 hemos verificado que no existen más clientes para los que sea necesaria la provisión por deterioro.

En 2019 se produjo un error al no dotar el deterioro del cliente por 243 miles de euros. Al producirse la corrección en 2020, el cargo debería haberse realizado contra reservas, tal y como establece la NV22 del PGC 2007 sobre “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”, al indicar:

“Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.”

Al haberse dotado contra resultados tenemos una salvedad por incumplimiento de principios contables en 2020.

La compañía firmo el 1 de enero de 2017 un préstamo con el Banco BAN, S.A., para la financiación de su inversión en el terreno y la nave donde desarrolla su actividad. El importe del préstamo fue de 1.200.000 euros, con amortizaciones anuales cada 2 de enero de 100.000 euros y dos años de carencia, por lo que a 31 de diciembre de 2020 están pendientes de amortizar 1.100.000 de euros, con vencimientos desde 2 de enero de 2021 hasta 2 de enero de 2031. Dicho préstamo tiene un pacto (covenant), por el que el nominal pendiente es exigible por BAN, S.A., si el patrimonio neto de PROCON, S.L. desciende por debajo de los 300.000 euros. La compañía está negociando con la entidad BAN la modificación del covenant para reducirlo a los 200.000 euros, pero a la fecha de emisión de nuestro informe no se ha producido el acuerdo, ni disponemos de información de que pueda alcanzarse en breve plazo, por lo que la compañía ha clasificado el nominal pendiente del préstamo a 31 de diciembre de 2020 a corto plazo. Toda esta información junto con otros factores causantes de duda en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, tales como el resultado negativo del ejercicio, el patrimonio neto, el fondo de maniobra negativo y la situación de la negociación con la entidad financiera entre otros, así como los factores mitigantes de la duda, están desarrollados en la nota 3 de la memoria, donde se indica que existe una incertidumbre importante en la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. Consideramos que se ha utilizado adecuadamente el principio de empresa en funcionamiento, que la nota 3 de la memoria es completa y correcta si bien tenemos dudas significativas sobre la continuidad de PROCON.

Considerando que la información es completa en la memoria, el hecho de que desconozcamos si el banco exigirá la devolución del principal en el corto plazo junto con otras posibles circunstancias, nos genera dudas sobre la continuidad de PROCON, por lo que debe incluirse en el informe una sección de "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento".

En este sentido se pronuncia la NIA ES 570 R (párrafo 22 (b)):

"22. Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" para:

[...]

b) Manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión."

La compañía ALIMENTARIA 2021 S.A. es a la vez cliente y proveedor de PROCON, que a 31 de diciembre de 2020 mantiene saldos deudores y acreedores con ALIMENTARIA de 265.000 y 280.000 euros respectivamente. Debido a que PROCON tiene el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y la intención de liquidar las cantidades por el neto, en el balance a 31 de diciembre de 2020 las cifras se presentan en el pasivo por el importe neto de 15.000 euros.

Aspecto indicado que es conforme a la Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales (NECA) núm. 6.2 sobre Balance que nos indica:

“2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

- a) Que la empresa tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y*
- b) Que la empresa tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.*

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la empresa pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.”

Algo que supone una excepción al principio de no compensación contemplado en el Marco Conceptual del PGC

5. No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

El consejo de administración de PROCON ha formulado las cuentas anuales abreviadas con fecha 28 de febrero de 2021, que no incluyen la propuesta de distribución del resultado, también formulada por el consejo de administración, que se someterá a aprobación a la junta general de socios, y que consiste en destinar la totalidad de resultado de 2020 a la rúbrica de “Resultados negativos de ejercicios anteriores”, ni la retribución de los administradores que ha sido de 65.000 euros a los dos consejeros personas físicas y al representante del socio mayoritario, todos ellos empleados de la sociedad y directivos, ni sobre el periodo medio de pago a proveedores. De las dos primeras circunstancias, distribución del resultado y retribución de los administradores, hemos obtenido evidencia en el desarrollo de nuestro trabajo.

Ninguna de las tres cuestiones es requerida por la memoria abreviada, por lo que no existe falta de información y consecuentemente no hay ninguna salvedad por este motivo. No obstante, la distribución del resultado sí cumple los requisitos de otra información, según NIA ES 720R:

- Se ha formulado por los administradores junto con las cuentas anuales.
- Acompaña a las cuentas anuales y se prepara a la vez y es información que se depositará junto a las cuentas anuales y será pública.
- Es requerida por normativa Orden JUS/794/2021 de 22 de julio, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación.

Dado que debemos recordar la citada NIA nos indica en la primera nota aclaratoria:

a.- En relación con el alcance y aplicación de esta Norma en España debe tenerse en cuenta que afecta únicamente a “otra información” que se presenta acompañando a las cuentas anuales objeto de auditoría, siempre que dicha información consista en estados o documentos que sean requeridos por una disposición legal o reglamentaria y formulados por los responsables de gobierno de la entidad. En particular, y sin perjuicio de lo que requieran disposiciones específicas que sean aplicables, será de aplicación al informe de gestión que acompañe a las cuentas anuales auditadas en sociedades de capital, de acuerdo con el artículo 268 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

No obstante, podrá aplicarse de forma voluntaria en aquellas situaciones excepcionales en las que exista otra información formulada por los responsables de gobierno de la entidad que acompañe a las cuentas anuales por necesidades de índole mercantil o económico-financiero, tales como la concurrencia a licitaciones internacionales. En tal caso, el auditor deberá aplicar la norma en su integridad, debiendo documentar en los papeles de trabajo las razones que justifican su aplicación, así como los procedimientos aplicados de conformidad con esta Norma”.

Consecuentemente debe incluirse una sección de “Otra información: Propuesta de aplicación del resultado”, que además se verá afectada por la salvedad del error en la dotación del deterioro.

Independientemente del efecto que, en su caso, pueda tener lo indicado previamente en este apartado C), las cuentas anuales han sido formuladas de

conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación a PROCON.

La cifra de materialidad establecida para el informe es de 150.000 euros.

El equipo de la sociedad de auditoría completó los procedimientos de auditoría necesarios para formarse una opinión sobre las cuentas anuales con fecha 15 de abril de 2021, recibiendo la carta de manifestaciones el día anterior, fechada el 14 de abril de 2021.

El auditor responsable ha concluido que no hay más “*aspectos más relevantes de la auditoría*” que las cuestiones planteadas en las secciones de “Fundamento de la opinión con salvedades” e “Incertidumbre material por empresa en funcionamiento”.

Sobre la base de todo lo indicado anteriormente, el gerente del equipo del encargo de auditoría ha elaborado un borrador de informe que va a someter a la consideración del socio responsable del encargo, siendo dicho borrador:

Se indican en **negrilla** las correcciones: inserciones, eliminaciones y cambios propuestos.

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los socios de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L.

Opinión con salvedades

Hemos auditado las cuentas anuales abreviadas de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L. (la Sociedad), que comprenden el balance abreviado a 31 de diciembre de 2020, la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, y la memoria abreviada correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos y los **posibles efectos sobre las cifras comparativas del ejercicio anterior**, de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales abreviadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 2020, así como de sus resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota 2 de la memoria abreviada) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión con salvedades

~~Una mercantil es a la vez cliente y proveedor de PRODUCTOS CONGELADOS, S.L., manteniendo esta al cierre de 2020 saldos deudores y acreedores con aquella compañía de 265 miles de euros y 280 miles de euros respectivamente, no obstante la presentación en el balance se hace en el pasivo, en la rúbrica de “proveedores” por el importe neto de 15.000 euros, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, por lo que debería incrementarse la rúbrica de “Clientes por ventas y prestación de servicios” y la de “Proveedores” en 265 miles de euros.~~

~~En la memoria de las cuentas anuales no figura información sobre la retribución de los tres administradores de la sociedad que ha sido de 195 miles de euros en total, al igual que la de 2019.~~

En el ejercicio 2020 se ha imputado a resultados del ejercicio la pérdida procedente de la insolvencia firme de un cliente por importe de 243 miles de euros, que debería haberse imputado a resultados del ejercicio 2019, tal y

como indicábamos con una salvedad en nuestro informe de auditoría de 2019. Esta circunstancia hace que la rúbrica de “otros gastos de explotación” de 2020, deba disminuirse en 243 miles de euros y la de 2019 incrementarse en el mismo importe, el gasto por “impuesto sobre beneficios” se deba incrementar en 2020 y disminuir en 2019 en 61 miles de euros y el resultado después de impuestos de 2020 se incremente en 182 miles de euros y el de 2019 disminuya en el mismo importe, por lo que la cifra de reservas voluntarias de 2020, quedaría minorada en 182 miles de euros.

Debido a la fecha del encargo de nuestro trabajo de auditoría de las cuentas anuales de 2019, no pudimos verificar el inventario físico de existencias iniciales de 2019, ni pudimos realizar procedimientos alternativos para obtener evidencia de las unidades que componían dicho inventario, lo que nos impidió dar razonabilidad a la variación de existencias del ejercicio 2019 incluida en la rúbrica de “Aprovisionamientos” de la cuenta de Pérdidas y Ganancias de 2019 así como a las cifras de resultado del ejercicio y reservas de las rúbricas del Patrimonio Neto al 31 de diciembre de 2019, en consecuencia, nuestra opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2019, fue una opinión con salvedades. Nuestra opinión sobre las cuentas anuales del periodo actual también es una opinión con salvedades debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre las cifras de las referidas rúbricas de aprovisionamientos, resultado del ejercicio y reservas del periodo actual y las del anterior.

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

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

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

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 3 de las cuentas anuales, que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de 210 miles de euros durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 2020, que la situación patrimonial a dicha fecha era inferior a la cifra establecida en el covenant del préstamo de 1.200 miles de euros, lo que ha provocado que el pasivo corriente de la Sociedad al cierre del ejercicio 2020 exceda a su activo corriente en 1.210 miles de euros.

Como se menciona en la Nota 3 de la memoria, estos hechos o condiciones, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales abreviadas del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales abreviadas en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

Excepto por las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades*, y en la sección **Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento** hemos determinado que no existen otros riesgos más significativos considerados en la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Otra información: Propuesta de aplicación del resultado

La otra información comprende exclusivamente la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio 2020, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales abreviadas.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales abreviadas, no cubre la propuesta de aplicación del resultado. Nuestra responsabilidad sobre la misma, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría

de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre su concordancia con las cuentas anuales abreviadas, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, salvo por la incorrección material que se indica en el párrafo siguiente, la propuesta de aplicación del resultado concuerda con las cuentas anuales del ejercicio 2020.

Como se describe en la sección Fundamento de la opinión con salvedades, existe una incorrección material en las cuentas anuales adjuntas que afecta al resultado del ejercicio. Hemos concluido que dicha circunstancia afecta de igual manera y en la misma medida, a la distribución del resultado.

Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales abreviadas

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

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

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales abreviadas

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

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

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

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales abreviadas, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores.
- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales abreviadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo,

los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

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

Nos comunicamos con los administradores de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

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

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

Madrid a 15 de abril de 2021

AUDITORES EX. S.L.P.,

nº de R.O.A.C. SOXX12

FDO. Hilario Ghiglione del Campo

Nº de R.O.A.C. 22XXX

Domicilio social Calle de la Bienvenida nº 11 Madrid.

SUPUESTO 5A. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

Juguetes García, S.A. es la sociedad dominante de un grupo de sociedades y formula sus cuentas anuales consolidadas desde el ejercicio 2015. A finales del ejercicio 2016, **Juguetes García, S.A.** adquirió una participación del 80% en la mercantil **Juguetes Carreras, S.A.** ascendiendo el coste de la combinación a 1.000.000,00 u.m., que fue completamente desembolsado en el momento de la toma de control (finales del ejercicio 2016).

El patrimonio y otros datos relevantes en la fecha de adquisición de la mercantil Juguetes Carreras, S.A. (entidad adquirida) se muestran a continuación:

Patrimonio Neto Juguetes Carreras, S.A. (finales ejercicio 2016)

<i>Capital social</i>	200.000,00
<i>Reservas</i>	300.000,00
<i>Subvenciones donaciones y legados</i>	100.000,00
<i>PyG</i>	100.000,00
	700.000,00

Datos relevantes a la fecha de toma de control (finales del ejercicio 2016):

- 1º. Existen plusvalías inmobiliarias de unos terrenos no reconocidas contablemente a la fecha de toma de control por valor ascendente a 100.000,00 u.m.
- 2º. El saldo existente en la partida de Subvenciones, donaciones y legados corresponde a subvenciones recibidas cuyo periodo sistemático de amortización y traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias finaliza en el ejercicio 2018, a razón de 50.000 u.m./ejercicio.
- 3º. El resultado de 100.000,00 u.m. con que se cierra el ejercicio 2016 se aplica a reservas en el ejercicio 2017.

En el periodo actual (ejercicio 2020), se observa que la evolución patrimonial de **Juguetes Carreras, S.A.**, desde la fecha de adquisición, ha sido realmente positiva como muestran los datos al cierre del ejercicio 2020. La plusvalía inmobiliaria puesta de manifiesto a la toma de control aún subsiste al cierre del ejercicio 2020 y, además, se han observado otras plusvalías inmobiliarias por valor ascendente a 300.000,00 u.m. originadas después de la fecha de toma de control procedentes de nuevas inversiones inmobiliarias.

El patrimonio y otros datos relevantes a 31 de diciembre de 2020 de la mercantil **Juguetes Carreras, S.A.** (entidad adquirida) se muestran a continuación:

Patrimonio Neto Juguetes Carreras, S.A.
(a 31.12.2020)

<i>Capital social</i>	200.000,00
<i>Reservas</i>	800.000,00
<i>PyG</i>	100.000,00
	1.100.000,00

Además, durante el proceso de consolidación del ejercicio inmediato anterior (2019) se ajustó un margen positivo de 20.000,00 u.m. procedente de una venta de existencias realizada por **Juguetes Carreas, S.A.** a otra sociedad del grupo, la sociedad **ABC, S.A.** No quedó pendiente de pago importe alguno por esta transacción. Durante el ejercicio 2020, la sociedad del grupo, **ABC, S.A.**, vendió el 50% de esas existencias a terceros ajenos al grupo.

Por último, la sociedad **Juguetes García, S.A.** ha vendido, al inicio del ejercicio 2020, el 100% de la participación que ostenta en su filial **Juguetes Zafra, S.A.** a la sociedad del grupo **ABC, S.A.** El coste de adquisición de la participación fue de 100.000,00 u.m. y el precio de esta transmisión entre empresas del grupo ha sido de 300.000,00 u.m., que fue satisfecha en su totalidad mediante contraprestación monetaria. El incremento patrimonial de esa filial desde la toma de control se ha mostrado en el patrimonio consolidado en cuentas de reservas.

Se pide:

Para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2020 y con la información suministrada en este enunciado, registre contablemente:

- 1º. Las eliminaciones y/o ajustes de márgenes que, en su caso, requiera el proceso de consolidación para obtener el balance y la cuenta de PyG consolidados, y.
- 2º. El registro de la eliminación inversión-patrimonio neto y atribución del resultado de la dependiente **Juguetes Carreras, S.A.**

NOTA: Prescinda del efecto fiscal en la resolución del ejercicio.

Solución propuesta.**1º. Eliminaciones y/o ajustes de márgenes que, en su caso, requiera el proceso de consolidación:**

Cálculo del Fondo de Comercio de Consolidación = 1.000.000 – 80% (700.000 + 100.000 plusvalía) = 360.000 u.m. (+)

Asientos en el Diario de Ajustes de Consolidación (DAC) a 31.12.2020.

Tratamiento de la partida de subvenciones, donaciones y legados:

1º. *Reclasificación de reservas a la partida de subvenciones, donaciones y legados:*

	Debe	Haber
Reservas Juguetes Carreras, S.L.	100.000,00	
Subvenciones, donaciones y legados Juguetes Carreras, S.L.		100.000,00

2º. *Tratamiento del margen en la operación de las existencias:***2º.a. *Ajustes del 50% del margen de las existencias que aún permanecen en el grupo:***

	Debe	Haber
Reservas Juguetes Carreras, S.L.	10.000,00	
Existencias ABC, S.L.		10.000,00

2º.b. *Reconocimiento del resultado del 50% del margen realizado:*

	Debe	Haber
Reservas Juguetes Carreas, S.L.	10.000,00	
PyG Juguetes Carreras, S.L.		10.000,00

	Debe	Haber
Saldo PyG Juguetes Carreras, S.L.	10.000,00	
Variación existencias ABC, S.L.		10.000,00

3º. Eliminación del resultado por transmisión de participación en sede grupo:

	Debe	Haber
PyG Juguetes García, S.L.	200.000,00	
Reservas Juguetes García, S.L.		200.000,00

	Debe	Haber
Beneficios procedentes de la enajenación de instrumentos financieros Juguetes García, S.L.	200.000,00	
Saldo PyG Juguetes García, S.L.		200.000,00

Análisis del estado de las cuentas de patrimonio de Juguetes Carreras, S.L. tras los ajustes.

**Patrimonio Neto Juguetes Carreras, S.A.
(31.12.2020)**

<i>Capital social</i>	200.000,00
<i>Reservas</i>	800.000,00
<i>PyG</i>	100.000,00
	<u>1.100.000,00</u>

Reservas Juguetes Carreras		SDL Juguetes Carreras, S.L.		PyG Juguetes Carreras, S.L.	
<i>D</i>	<i>H</i>	<i>D</i>	<i>H</i>	<i>D</i>	<i>H</i>
100.000,00	800.000,00		100.000,00		100.000,00
10.000,00			100.000,00		10.000,00
10.000,00					<u>110.000,00</u>
	<u>680.000,00</u>				

2º. Eliminación inversión/patrimonio neto de Juguetes Carreras, S.A.:

	Debe	Haber
Capital social Juguetes Carreras, S.L.	200.000,00	
Reservas Juguetes Carreras, S.L.	680.000,00	
SDL Juguetes Carreras, S.L.	100.000,00	
Fondo de comercio de consolidación Juguetes Carreras	360.000,00	
Plusvalía Juguetes Carreras, S.L.	100.000,00	
Inversión financiera de Juguetes García en Juguetes Carr		1.000.000,00
RSC		224.000,00
Socios externos		216.000,00
	1.440.000,00	1.440.000,00

- La plusvalía sobre el terreno no está sujeta a amortización.

$$\text{RSC} = 80\% (680.000 - 400.000) = 224.000 \text{ u.m.}$$

$$\text{Socios externos} = 20\% (200.000 + 680.000 + 100.000 + 100.000) = 216.000 \text{ u.m.}$$

2º.a. Por el reparto del resultado, tras ajustes:

	Debe	Haber
PyG Juguetes Carreras, S.L.	110.000,00	
PyG Juguetes García, S.L. (80%)		88.000,00
PyG socios externos (20%)		22.000,00
Saldo PyG Juguetes Carreras, S.L.		110.000,00
Saldo PyG Juguetes García, S.L. (80%)	88.000,00	
Saldo PyG socios externos (20%)	22.000,00	

2º.b. Por la amortización de fondo de comercio de consolidación:

$$360.000,00 / 10 \text{ años} = 36.000,00 \text{ u.m./año}$$

$$36.000,00 \times 4 \text{ años} = 144.000,00 \text{ u.m.}$$

	Debe	Haber
Reservas Juguetes García, S.L.	108.000,00	
PyG Juguetes García, S.L.	36.000,00	
Fondo de comercio consolidación Juguetes Carreras, S.L.		144.000,00

	Debe	Haber
Dotación fondo comercio consolidación Juguetes García	36.000,00	
Saldo PyG Juguetes García, S.L.		36.000,00

SUPUESTO 5B. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE CONSOLIDACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

1.- Uno de los componentes significativos del grupo es auditado por un auditor de un tercer país con el que no existe acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad. El auditor del grupo se ha puesto en contacto por escrito con el auditor del tercer país indicándole que, de acuerdo con la legislación en vigor en España y en la normativa de la UE, existe la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo realizado por él en el marco de la auditoría de las cuentas anuales consolidadas y le ha solicitado que confirme por escrito respecto a si existen impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo. El auditor del componente del tercer país ha contestado al requerimiento informando de la existencia en su jurisdicción de normativa legal relacionada con la confidencialidad y privacidad de datos que le impide permitir el acceso al citado Instituto, por lo que el socio del encargo del grupo:

- A. Renunciará a continuar con el encargo por la existencia de una imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría de cuentas anuales consolidadas.
- B. Informará al auditor del componente que en caso de conflicto entre la normativa legal de la jurisdicción en la que esté domiciliada el grupo y la jurisdicción en la que está domiciliada el componente, prevalece la primera de ellas y, por lo tanto, tiene la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y

Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo por él realizado en el marco de la auditoría de los estados financieros del componente.

- C. Informará por escrito a los responsables del gobierno o a la dirección del grupo de la negativa del auditor del componente de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo por él realizado en el marco de la auditoría de los estados financieros del componente.
- D. Evaluará la comunicación de dicha situación al ICAC y el efecto que este impedimento pueda tener en el informe de auditoría.

A	B	C	D
			X

A efectos de considerar la respuesta adecuada o correcta podemos acudir a diferentes articulados. Así, el artículo 7.7 LAC nos indica:

Artículo 7. Auditoría de cuentas consolidadas.

7. En el caso de que una entidad que forme parte del conjunto consolidable sea auditada por auditores de cuentas o sociedades de auditoría de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información sobre la base de reciprocidad, el auditor de cuentas que realice la auditoría de las cuentas anuales consolidadas, o de otros estados financieros o documentos contables consolidados, será responsable de aplicar los procedimientos que reglamentariamente se determinen para facilitar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas pueda tener acceso a la documentación del trabajo de auditoría realizado por los citados auditores de cuentas o sociedades de auditoría del tercer país, incluidos los papeles de trabajo pertinentes para la auditoría del grupo, pudiendo a tal efecto conservar una copia de esa documentación o acordar por escrito con estos auditores de cuentas o sociedades de auditoría un acceso adecuado e ilimitado para que el auditor del grupo la remita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, cuando éste lo requiera. Si existieran impedimentos legales o de otro tipo que impidieran la transmisión de los papeles de trabajo de auditoría de un tercer país al auditor del grupo, la documentación conservada por este auditor incluirá la prueba de que ha aplicado los procedimientos adecuados para obtener acceso a la documentación relativa a la auditoría y, en caso de impedimentos distintos de los legales derivados de la legislación nacional, la prueba que demuestre la existencia de tales impedimentos.

Y en referencia a ello nos indica el artículo 18 RAC.

Artículo 18 Acceso a la documentación de auditores de terceros países con los que no exista acuerdo de intercambio de información.

A efectos de lo establecido en el artículo 7.7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, el auditor de las cuentas consolidadas será responsable de aplicar los siguientes procedimientos:

- a) Se pondrá en contacto por escrito con el auditor del tercer país indicándole que, de acuerdo con la legislación en vigor en España y en la normativa de la Unión Europea, existe la obligación de permitir el acceso al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a la documentación del trabajo realizado por él en el marco de la auditoría de las cuentas consolidadas.*
- b) Solicitará confirmación escrita respecto a si existen impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo y, en su caso, una explicación detallada de dichos impedimentos junto con su justificación jurídica. En el caso de que existan impedimentos evaluará la comunicación de dicha situación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.*
- c) Cuando existan impedimentos legales o de otro tipo para la remisión de la documentación del trabajo realizado por los auditores de cuentas o sociedades y demás entidades de auditoría registrados y autorizados en terceros países, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá conservar la documentación relativa a los procedimientos aplicados para acceder a dicha documentación y los citados impedimentos. En el caso de que los impedimentos no sean legales, el auditor de cuentas de las cuentas consolidadas deberá documentar la prueba que demuestre tales impedimentos.*

La existencia de tales impedimentos no constituye un supuesto de imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría de cuentas consolidadas, según lo previsto en el artículo 10.

Y, por último, y en base a lo indicado por la **NIA-ES 600.A14 Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)**:

A14. El acceso a la información por parte del equipo del encargo del grupo puede estar restringido por circunstancias que la dirección del grupo no pueda evitar, por ejemplo, debido a normativa legal relacionada con la confidencialidad y privacidad de datos, o porque el auditor de un componente deniegue el acceso a la documentación de auditoría pertinente considerada necesaria por el equipo del

encargo del grupo. Asimismo, también la dirección del grupo puede restringir el acceso a dicha información.

2.- La auditoría de uno de los componentes significativos del grupo ha sido realizada por un auditor de un tercer país no perteneciente a la UE que no ha cumplimentado ni contestado y remitido al equipo del encargo del grupo las instrucciones de auditoría cumplimentadas y que no ha accedido a que el citado equipo revise el trabajo realizado por éste. Al equipo del encargo del grupo no le ha sido posible realizar procedimientos de auditoría sobre los estados financieros del componente necesarios para la auditoría de los estados financieros del grupo ni directamente ni en colaboración con otros auditores del tercer país, por lo que:

- A. Detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión y remitirá el mismo al auditor del componente para que adopte las medidas oportunas tendentes a permitirle revisar su trabajo de auditoría.
- B. Detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión y remitirá el mismo a la dirección o a los órganos del gobierno del componente para que exija al auditor del componente que adopte las medidas oportunas tendentes a permitirle revisar su trabajo de auditoría.
- C. Detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión, el cual deberá ser remitido al Instituto de Contabilidad y Auditoría en un plazo no superior a diez días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la situación referida.
- D. Detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión y remitirá el mismo a la dirección o a los órganos del gobierno del grupo para que solicite a la dirección o a los órganos del gobierno del componente que adopte las medidas oportunas tendentes a permitirle revisar su trabajo de auditoría.

A	B	C	D
		X	

Entrando dentro de la auditoría de cuentas consolidadas el texto de referencia es, nuevamente, el artículo 7 LAC, y en concreto:

Artículo 7. Auditoría de cuentas consolidadas.

[...]

5. Cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas o sociedades de auditoría, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con las cuentas de entidades incluidas en las cuentas consolidadas, adoptará las medidas adecuadas e informará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de tal circunstancia y sus causas en los plazos y forma que se determine reglamentariamente. Entre las medidas a adoptar se deberá incluir la realización de los procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de las cuentas consolidadas, directamente o en colaboración con otros auditores, según proceda, sobre las cuentas de las citadas entidades.

Así como el artículo 17 RAC.

Artículo 17 Comunicación al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la imposibilidad de revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores.

A efectos de lo previsto en el artículo 7.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, cuando el auditor de las cuentas consolidadas no pueda revisar el trabajo de auditoría realizado por otros auditores de cuentas, incluidos los de la Unión Europea y de terceros países, en relación con la información financiera de las entidades que formen parte del conjunto consolidable, detallará en un escrito todas las circunstancias que impidan tal revisión, el cual deberá ser remitido al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en un plazo no superior a diez días hábiles desde la fecha en que el auditor tuviera constancia de la situación referida.

3. El equipo del encargo del grupo ha tenido conocimiento de la existencia de planes para abandonar activos de explotación que resultan materiales para los estados financieros de un componente, que por las disposiciones legales o reglamentarias de su jurisdicción viene obligado a que un auditor exprese una opinión sobre sus estados financieros, y ha sido informado por la dirección del grupo de la necesidad de mantener la confidencialidad de dichos planes por tratarse de información material y sensible. El equipo del encargo del grupo ha solicitado a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente de la existencia de esos planes, por considerar que el conocimiento de los mismos puede ser significativo para los estados financieros del componente, y que deben ser conocidos por esta última. Sin embargo, la dirección del grupo y sus responsables de gobierno rehúsan comunicar dicha cuestión a la dirección del componente:

- A. El equipo del encargo del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros del componente hasta que éste no haya obtenido evidencia adicional sobre la existencia de dicha cuestión previamente a la emisión del informe.
- B. Debido a las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, el equipo del encargo del grupo no puede comunicar dicha cuestión al auditor del componente.
- C. Debido a las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, el equipo del encargo del grupo no puede recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que éste no haya obtenido evidencia adicional sobre la existencia de dicha cuestión previamente a la emisión del informe.
- D. Es la dirección del grupo la que debe informar a la dirección del componente de la existencia de dicha cuestión y recomendarle al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros del componente hasta que haya obtenido evidencia adicional sobre la misma previamente a la emisión del informe.

A	B	C	D
X			

La NIA-ES 600.A14 Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) nos indica:

48. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otro motivo, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de un componente. En este caso, el equipo del encargo del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección del componente de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del equipo del encargo del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros del componente, pero que la dirección de este último pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección del componente, el equipo del encargo del grupo discutirá el asunto con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el equipo del encargo del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y

profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad de recomendar al auditor del componente que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicho componente hasta que la cuestión se resuelva.

Debiendo considerar, y así lo hace la nota aclaratoria a la redacción de la NIA-ES que En relación con la última frase de este apartado, la recomendación al auditor del componente ha de entenderse dirigida a indicar la conveniencia de obtener evidencia adicional previamente a la emisión del informe.

Y en referencia a lo anterior, complementa la NIA-ES 600.

A65 La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:

- Litigios potenciales.*
- Planes para abandonar activos de explotación que resulten materiales.*
- Hechos posteriores al cierre.*
- Acuerdos legales significativos.*

4. Se han identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente perteneciente al sector asegurador, que considerado individualmente, no es financieramente significativo para el grupo, y cuyos estados financieros son auditados por un auditor sobre el que el equipo del encargo del grupo tiene reservas que no alcanzan el grado de serias, acerca de su competencia profesional por sus carencias de conocimientos específicos del sector:

- A. El equipo del encargo del grupo participará en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente.
- B. Aun cuando el componente no se considere significativo y las reservas sobre el auditor del componente no alcancen el grado de serias, el equipo del encargo debe participar en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente.
- C. Habiéndose identificado riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente, el equipo del encargo del grupo debe evaluar la adecuación de los procedimientos de auditoría

posteriores que se vayan a aplicar para responder a los riesgos significativos de incorrección material identificados.

- D. No es necesario que el equipo del encargo participe en la valoración del riesgo realizada por el auditor del componente, porque el componente es considerado como no significativo.

A	B	C	D
X		X	

Las referencias normativas de cara a resolver las cuestiones planteadas se centran en la NIA-ES **600 Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)**, y en concreto:

Definiciones.

9. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se señala a continuación:

[...]

(m) *Componente significativo: componente identificado por el equipo del encargo del grupo que: i) es financieramente significativo para el grupo, considerado individualmente, o ii) es probable que, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, incorpore a los estados financieros del grupo un riesgo significativo de incorrección material.*

Lo que con posterioridad se detalla:

Componentes significativos - Valoración del riesgo.

30. Si el auditor de un componente realiza una auditoría de la información financiera de un componente significativo, el equipo del encargo del grupo participará en la valoración del riesgo realizada por el auditor de dicho componente para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente, pero como mínimo dicha participación incluirá las siguientes actuaciones:

- (a) *discusión con el auditor del componente o con la dirección del componente sobre aquellas actividades empresariales del componente que sean significativas para el grupo;*
- (b) *discusión con el auditor del componente sobre la probabilidad de que en la información financiera de dicho componente exista incorrección material, debida a fraude o error; y*
- (c) *revisión de la documentación del auditor del componente relativa a los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.*

Riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Procedimientos de auditoría posteriores a realizar.

31. *En el caso de que se hayan identificado riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo, procedentes de un componente sobre el cual el auditor de éste trabaja, el equipo del encargo del grupo evaluará la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a aplicar para responder a los riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Sobre la base de su conocimiento del auditor del componente, el equipo del encargo del grupo determinará si es necesaria su participación en dichos procedimientos de auditoría posteriores.*

5. Los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente cuya información financiera ha sido preparada con políticas contables distintas que las aplicadas a los estados financieros del grupo y cuya fecha de cierre difiere de la fecha de cierre del grupo:

- A. El equipo del encargo del grupo únicamente evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo, sin que tenga que valorar si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- B. El equipo del encargo del grupo únicamente evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, sin que tenga que evaluar si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.

- C. No es necesario que el equipo del encargo del grupo evalúe si la preparación de los estados financieros del componente con políticas contables distintas a los estados financieros del grupo y con una fecha de cierre diferente a la fecha de cierre del grupo afecta significativamente a la imagen fiel de los estados financieros del grupo.
- D. El equipo del encargo del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo y si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A	B	C	D
			X

Seguimos dentro de lo contemplado en la NIA-ES 600 **Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)**.

35. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si la información financiera de dicho componente ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.

[...]

37. Si los estados financieros del grupo incluyen los estados financieros de un componente con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el equipo del encargo del grupo evaluará si dichos estados financieros han sido adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

6. Los auditores de los componentes realizan una auditoría de la información financiera de todos los componentes significativos del grupo, por lo que, para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo:

- A. El equipo del encargo del grupo identificará los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros de los componentes sin que los auditores de los componentes puedan participar en su valoración.

- B. El equipo del encargo del grupo participará en la valoración realizada por los auditores de dichos componentes para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- C. El equipo del encargo del grupo no puede participar en la valoración realizada por los auditores de dichos componentes para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- D. Los auditores de los componentes colaborarán con el equipo del encargo del grupo en la valoración de los riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

A	B	C	D
	X		

Reiteramos lo contemplado en la NIA-ES 600 **Consideraciones especiales- auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)** y en lo de manera previa reproducido:

Componentes significativos - Valoración del riesgo.

30. Si el auditor de un componente realiza una auditoría de la información financiera de un componente significativo, el equipo del encargo del grupo participará en la valoración del riesgo realizada por el auditor de dicho componente para identificar riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de esta participación estarán condicionados por el conocimiento que el equipo del encargo del grupo tenga del auditor del componente, pero como mínimo dicha participación incluirá las siguientes actuaciones:

- (a) discusión con el auditor del componente o con la dirección del componente sobre aquellas actividades empresariales del componente que sean significativas para el grupo;*
- (b) discusión con el auditor del componente sobre la probabilidad de que en la información financiera de dicho componente exista incorrección material, debida a fraude o error; y*
- (c) revisión de la documentación del auditor del componente relativa a los riesgos significativos identificados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje*

las conclusiones del auditor del componente con respecto a los riesgos significativos identificados.

7. El auditor de uno de los componentes ha comunicado al equipo del encargo del grupo la existencia de indicios de fraude en el que se encuentran involucrados empleados que desempeñan una función significativa en el control interno del componente:
- A. Cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información del componente, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.
- B. Cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información del componente, el equipo del encargo del componente lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección grupo, sin que sea necesario que se lo comunique a la dirección del componente, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.
- C. Aunque el fraude no haya dado lugar a una incorrección material en la información del componente ni en los estados financieros del grupo, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.
- D. Aunque el fraude no haya dado lugar a una incorrección material en la información del componente, el equipo del encargo del componente lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del componente, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.

A	B	C	D
X			

En el redactado de la ya citada NIA-ES **600 Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)** tenemos:

47. En el caso de que el equipo del encargo del grupo haya detectado la existencia de fraude, o de que el auditor de un componente haya comunicado la existencia de fraude (véase el apartado 41(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el equipo del encargo del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel apropiado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades.

Y por referencia:

41. El equipo del encargo del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el equipo del encargo del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente:

[...]

(h) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a los responsables del gobierno del componente, incluido el fraude o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñen una función significativa en el control interno del componente o a otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en la información financiera del componente;
y, por último:

49. El equipo del encargo del grupo comunicará lo siguiente a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 y otras NIA:

[...]

(e) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en los controles del grupo u otros, cuando el fraude haya dado lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo.

8. Para reducir a un nivel adecuadamente bajo la posibilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros de un grupo supere la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, el socio del encargo del grupo ha determinado que la importancia

relativa determinada para cada uno de los componentes sea una fracción de la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto:

- A. Es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.
- B. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto, pero sí inferior, y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.
- C. Es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes no puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.
- D. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su conjunto, pero sí inferior, y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes no puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto.

A	B	C	D
	X		

En este amplio repaso de la NIA-ES 600 acudimos en esta ocasión al apartado A43.

A43. Para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros de un grupo supere la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, la importancia relativa determinada para el componente será inferior a la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto. Puede establecerse una importancia relativa diferente para los distintos componentes. No es necesario que la importancia relativa para los componentes sea una fracción aritmética de la de los estados financieros del grupo en su

conjunto y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para los distintos componentes puede superar la de los estados financieros del grupo en su conjunto. La importancia relativa del componente se utiliza al establecer la estrategia global de auditoría de éste.

Examen de aptitud profesional para inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)

La presente publicación recoge los exámenes, teórico y práctico, propuestos en la convocatoria de 2021 para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

Incluye los enunciados de las pruebas, propuestas de soluciones a los mismos y comentarios explicativos.