

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

Orden ETD/479/2023, de 5 de mayo

Propuesta de solución contemplada por el Tribunal del
examen de aptitud profesional para el acceso al Registro
Oficial de Auditores de Cuentas (TROAC)

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

Primera edición, XXX de XXX

I.S.B.N.:
Depósito legal:
Imprime: XXX XXX



ÍNDICE



PRESENTACIÓN _____	9
TRIBUNAL _____	13
CONVOCATORIA _____	17
CUESTIONARIO CORRESPONDIENTE A LA PRIMERA FASE _____	47
BLOQUE I. CONTABILIDAD Y AUDITORÍA _____	49
MÓDULO I.1. AUDITORÍA _____	51
MÓDULO I.2. MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLES EN ESPAÑA _____	85
MÓDULO I.3. OTRAS MATERIAS CONTABLES _____	109
MÓDULO II.3. OTRAS MATERIAS _____	123
SUPUESTOS CORRESPONDIENTES A LA SEGUNDA FASE _____	127
ENUNCIADO _____	129
SOLUCIONES PROPUESTAS _____	193



PRESENTACIÓN



La oportunidad de presentar el contenido del examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas en su convocatoria de 2023, junto con su solución, justo antes del examen de la próxima convocatoria para el ejercicio 2024, es un aporte valioso para los nuevos candidatos interesados en unirse a la apasionante profesión de auditor de cuentas. Con esta publicación, buscamos proporcionar un recurso complementario para la preparación del examen, dirigido no solo a los candidatos directos, sino también a los estudiantes de diversos programas de máster que se centran en esta disciplina y que pueden iniciar su contacto con la profesión a través de este libro.

Este documento, coeditado por las dos principales corporaciones representativas de los auditores españoles, incluye el examen de aptitud profesional para la inscripción en el ROAC, tal como fue convocado mediante la Orden ETD/479/2023, de 5 de mayo. Además, presenta la solución oficial utilizada por el tribunal, enriquecida con comentarios y desarrollos que facilitan la comprensión de la solución propuesta, abarcando tanto la normativa vigente en ese momento como la actual.

El formato del libro mantiene la continuidad con la convocatoria anterior, buscando acercar las pruebas de evaluación a criterios adecuados para evaluar los conocimientos, la experiencia y la capacidad profesional de los candidatos. Se abordan temas de auditoría, contabilidad, economía de la empresa, entre otros, en línea con los requisitos de formación y conocimientos previos establecidos en la normativa de auditoría.

La primera parte, centrada en la parte teórica, aborda cuestiones relacionadas con áreas de auditoría, contabilidad y economía empresarial, limitando su alcance dado que la formación teórica previa ya homologa estos conocimientos. La segunda parte del examen incorpora un cuestionario teórico-práctico, especialmente relacionado con la independencia y el conocimiento del marco normativo de auditoría, facilitando la respuesta a preguntas que pueden suponer una gran dificultad interpretativa y de desarrollo en una prueba escrita. Como principal novedad encontramos la mayor relevancia que se da en esta prueba a la contabilidad como disciplina, con una personalidad superior, lo que determina la necesidad de que en la formación de los auditores y en el desarrollo de la prueba de acceso los candidatos deben reforzar sus conocimientos de la normativa contable y su aplicación práctica.

Desde el punto de vista normativo, no se observaron muchas modificaciones o novedades en los meses previos a la convocatoria. Fue un período de consolidación normativa en el que los aspectos más importantes han sido el desarrollo del informe de sostenibilidad, la construcción y consolidación de las normas de presentación de información sobre sostenibilidad o el agradecido REGLAMENTO (UE) 2023/1803 DE LA COMISIÓN de 13 de agosto de 2023 por el que se adop-

tan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n. o 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo que conlleva la publicación de un nuevo texto consolidado de las NIC/NIIF, normas que no debemos olvidar forman parte del entramado legal objeto del examen.

En resumen, confiamos en que este documento sea de utilidad para quienes aspiren a ingresar en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, sirviendo como herramienta de estudio y comprensión del contenido y la dificultad de las pruebas.

Es importante destacar que el contenido y formato de cada prueba siempre están sujetos a la decisión del tribunal en cada convocatoria. Agradecemos sinceramente el arduo trabajo realizado por los miembros del tribunal, los comités de apoyo, los responsables de la logística de las pruebas, los supervisores durante el examen y el personal del ICAC.

Víctor Alió Sanjuán

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

Emilio Álvarez Pérez-Bedia

*Presidente del Registro de
Economistas Auditores
REA - CGEE*



TRIBUNAL



Tribunal titular ROAC 2023

Presidente	El Secretario/a General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Vocales	Don Francisco Javier Puente Berdasco, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Doña Isabel Serantes Gómez, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Don Lorenzo Lara Lara, En representación del Consejo General de Economistas de España – Registro de Economistas Auditores. Doña Gemma Soligó Illamola, En representación 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, En representación de la Intervención General de la Administración del Estado.
Secretario	Doña Cristina Vidal Retavé Con voz y sin voto, a propuesta de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

Tribunal suplente ROAC 2023

Presidente	El Subdirector/a General de Normas Técnicas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Vocales	Doña Myriam Rebollo Díaz, En representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Don Carlos Moreno Saiz, En representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Doña Marta Moyá Roselló, En representación del Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores. Doña Pilar García Agüero, En representación 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 Leyre María Mantilla Girón, En representación de la Intervención General de la Administración del Estado.
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/479/2023, de 5 de junio)
sobre la Convocatoria para la autori-
zación del Instituto de Contabilidad y
Auditoría de Cuentas e inscripción en
el Registro Oficial de Auditores de
Cuentas (ROAC)**

(Convocatoria 2023)

III. OTRAS DISPOSICIONES



MINISTERIO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y TRANSFORMACIÓN DIGITAL

11329 Orden ETD/479/2023, de 5 de mayo, 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 21 de abril de 2023 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, 5 de mayo de 2023.—La vicepresidenta Primera del Gobierno y Ministra de Asuntos Económicos y Transformación Digital, P.D. (Orden ETD/1281/2021, de 25 de octubre), la Subsecretaria de Asuntos Económicos y Transformación Digital, Amparo López Senovilla.

ANEXO

Resolución de la Presidencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se aprueba 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.

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 convocantes, así como en sus páginas webs, y en la página web del ICAC. Deberá transcurrir un plazo de, al menos, dos meses desde la fecha de publicación de la convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado» y la de comienzo de la primera fase del examen. Asimismo, entre la fecha de terminación de la primera fase del examen y la de comienzo de la segunda no deberá transcurrir un período de tiempo superior a tres meses. La celebración de los exámenes podrá retrasarse de producirse alguna circunstancia que pueda originar restricciones a la movilidad.

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 página web del ICAC <https://www.icac.gob.es/> y en las páginas webs de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

1.4. Los aspirantes admitidos en convocatorias anteriores sólo estarán obligados a presentar el modelo de solicitud que se acompaña en el anexo III y no estarán obligados a presentar la documentación que acredita el cumplimiento de los requisitos para ser admitidos a la primera y/o segunda fase del examen.

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. Esta fase consistirá en una prueba de aptitud repartida en dos bloques independientes entre sí, tal y como se refleja en el anexo II pudiendo obtener la calificación de No Apto o de Apto. Cada bloque se valorará de 0 a 10 puntos, otorgándose la calificación de Apto cuando se alcance un mínimo de 5 puntos. Para superar el examen de aptitud se requerirá la calificación de Apto en ambos bloques. No obstante, quienes no habiendo superado el examen de aptitud hubieran obtenido la calificación de Apto en alguno de los dos bloques, quedarán exentos de la realización del examen de dicho bloque en la convocatoria inmediata posterior, siempre y cuando el contenido del temario y la forma de calificación de la prueba correspondiente a dicho bloque sean análogos, lo que será valorado por el Tribunal.

El Secretario/a, a petición del interesado, emitirá certificados individuales acreditando la calificación de Apto.

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) 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 faculden para el ingreso en la Universidad y adquirido la formación práctica señalada en la letra c) 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.

b) 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 los artículos 27 y 29 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2/2021 y de acuerdo con la Resolución de 26 de julio de 2021 del ICAC por la que se establecen las características y condiciones que deben reunir los programas de enseñanza teórica para su homologación, y la Resolución de 26 de julio de 2021 del ICAC por la que se establecen las condiciones para la dispensa de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen de aptitud profesional, respectivamente.

Serán igualmente válidos aquellos programas de enseñanza teórica seguidos de acuerdo con las normativas anteriores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior de esta letra, será necesario, en su caso, haber realizado los programas 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) 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 a que se refiere el apartado 1 de la disposición transitoria

primera del Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre.

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..

c) 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 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.

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 «Boletín Oficial del Estado»..

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, comen-

tadas 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. Quienes posean una titulación universitaria de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional, de las reguladas en el artículo 7.1 de la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario, 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 8 de octubre de 2010, 12 de junio de 2012 y 26 de julio de 2021.

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.

2. A efectos de lo establecido en el artículo 29.2 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2/2021, 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 el artículo 7 y anexo B de la Resolución del ICAC de 26 de julio de 2021, del ICAC por la que se establecen las condiciones para la dispensa de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen de aptitud profesional.

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.

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, 12 de junio de 2012 y 26 de julio de 2021.

Las personas a que se refiere este apartado, 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

5. 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. No obstante, los candidatos que hubieran sido admitidos a la primera fase del examen en alguna de las dos convocatorias anteriores o hubieran quedado dispensados de la misma, no estarán obligados a presentar la documentación a la que se refieren los apartados 1 a 3 de esta base.

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 por cumplir las bases contenidas en dichas convocatorias y sin que sean acumulables las dispensas de convocatorias anteriores..

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 distribuidos en dos bloques de cuatro y dos horas de duración, respectivamente y que tendrán lugar en el mismo día, conforme a lo dispuesto en el anexo II. 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 «Boletín Oficial del Estado».

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 necesario para contestar a la segunda fase del examen. 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.

El Tribunal podrá permitir el uso de medios electrónicos para la realización de la prueba. En este caso, el Tribunal deberá comunicarlo con una antelación mínima de 15 días hábiles a la celebración del examen indicando las normas y condiciones para su uso.

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 III, e irán acompañadas de la debida acreditación, en su caso, 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, del justificante de haber satisfecho los derechos de examen a que se refiere la base 3.8 y del DNI o documento equivalente.

El modelo de solicitud de admisión al examen se encuentra a disposición de los interesados en la página web <https://www.icac.gob.es/examenesroac> y en las páginas webs 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 utilizarse para ello, el acceso al Registro Electrónico oficial <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-de-privacidad>.

Adicionalmente, para aquellas situaciones en 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 b) de la base 2.2 deberán justificarse mediante titulación universitaria o certificado académ-

mico 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, 12 de junio de 2012 y 26 de julio de 2021, deberán optar por la dispensa genérica o específica, presentando junto a la solicitud de admisión los siguientes documentos):

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 ICAC de 22 de julio de 2014.

No obstante, no estarán obligados a presentar la documentación a que se refieren las bases 3.3 y 3.4 de la presente convocatoria, aquellos candidatos que hubieran sido admitidos a la primera fase del examen o hubieran quedado dispensados de la misma en las dos convocatorias anteriores.

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.

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.

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.

3.6. La formación práctica adquirida a que se refiere el apartado c) 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, expedida de conformidad con el modelo que se acompaña en el anexo I de la Resolución de 26 de julio de 2021, del ICAC sobre diversos aspectos relacionados con la acreditación e información del requisito de formación práctica exigido para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas, sin perjuicio de lo establecido en la disposición derogatoria de dicha Resolución que reconoce la vigencia de las certificaciones expedidas de acuerdo con la Resolución de 30 de marzo de 2016 del ICAC sobre diversos aspectos relacionados con la acreditación e información del requisito de formación práctica exigido para acceder al Registro Oficial de Auditores de Cuentas. El vínculo contractual deberá justificarse fehacientemente.

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 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.

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: ES85 0049 1892 60 2513313801 de la entidad, habilitada al efecto de esta convocatoria, incluyendo expresamente el nombre y apellidos del solicitante y la mención «EXAMEN ROAC 2023». 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 45 días hábiles 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 estas 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 de este, 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 esta 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 convocantes, así como en sus respectivas páginas webs.

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 2023» 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. Se nombra el tribunal a que se refieren los artículos 9.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas y 30 del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, con la composición siguiente:

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

Vocales:

Don Francisco Javier Puente Berdasco en representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Doña Isabel Serantes Gómez en representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Don Lorenzo Lara Lara en representación del Consejo General de Economistas de España- Registro de Economistas Auditores.

Doña Gemma Soligó Illamola en representación del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España.

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

Don Juan Miguel Bascones Ramos en representación de la Intervención General de la Administración del Estado.

Secretaria: Doña Cristina Vidal Retavé con voz y sin voto, a propuesta de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

Adicionalmente, se nombra el tribunal suplente a que se refieren los artículos 9.3 de la Ley de Auditoría de Cuentas y 30 del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, con la composición siguiente:

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

Vocales:

Doña Myriam Rebollo Díaz en representación del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

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

Doña Marta Moyá Roselló en representación del Consejo General de Economistas de España- Registro de Economistas Auditores.

Doña Pilar García Agüero, en representación 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 Leyre María Mantilla Girón en representación de la Intervención General de la Administración del Estado.

Secretario: Don Antoni Mora 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: convocatoriaexamenroac2023@icac.gob.es, sin que este correo tenga la consideración de Registro electrónico.

4.5. El Secretario/a 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/a del Tribunal levantará sendas actas en las que hará constar la relación de personas que hayan superado cada una de ellas indicando aquellos resultados calificados como APTO 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/examenroac>.

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

Dichas reclamaciones 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/a 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 hayan transcurrido dos meses desde la expiración del plazo de interposición del recurso.

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/a 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. –El Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Santiago Durán Domínguez.

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) y otras Normas Técnicas de Auditoría.

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 estructu-

ra 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

Segunda fase del examen

Casos prácticos de materias relacionadas con la Auditoría de Cuentas.

Bloque I. Casos prácticos sobre la aplicación de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

Bloque II. Casos prácticos de otras materias relacionadas con la Auditoría de Cuentas, contabilidad y consolidación, y otras materias competencia del auditor de cuentas.

ANEXO III

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

(Convocatoria 2023)

IDENTIFICACIÓN DEL SOLICITANTE			
APELLIDOS Y NOMBRE	FECHA NACIMIENTO	NACIONALIDAD	NIF/NIE
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 (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 LA 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>.

INSTRUCCIONES PARA RELLENAR EL MODELO.

(1) Deberán indicarse los programas de enseñanza teórica realizados a que se refiere el apartado b) 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.

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 2.4.1, y se acojan a la dispensa genérica recogida en el anexo B de la Resolución de 26 de julio de 2021 del ICAC, o anteriores, deberán indicar el título académico que poseen de entre los relacionados en este apartado y acompañar copia de este 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 26 de julio de 2021 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 de este 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 26 de julio de 2021 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, resulta-

do 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 31 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:

- A través del Registro Electrónico oficial <https://rec.redsara.es/registro> en la que se indicará al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas como Órgano destinatario y en el campo Asunto el valor "EXAMEN ROAC". 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 o acceso mediante el servicio de identificación Cl@ve.

- En cualquiera 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.

(10) 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. Los candidatos que hubieran sido admitidos a la primera fase del examen en alguna de las dos convocatorias anteriores o hubieran quedado dispensado de la misma, no estarán obligados a presentar nuevamente la documentación exigida en estas Bases de convocatoria al haberla aportado ya en convocatorias anteriores. 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.

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

Enunciados y soluciones

Orden ETD/479/2023, de 5 de mayo, 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.

Las respuestas correctas están resaltadas en **negrita**. Las opciones sugeridas se basan en un enfoque general de la cuestión, pero es importante tener en cuenta que en la práctica las circunstancias específicas de cada caso podrían aconsejar una respuesta diferente.

Las respuestas proporcionadas en este texto son las oficialmente consideradas como correctas por el Tribunal, siguiendo el marco normativo de auditoría, contabilidad y otras materias vigentes en el momento del examen.

Solo se incluyen los conjuntos de preguntas que fueron utilizados durante la convocatoria, adaptados al perfil de los candidatos.

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 NIA PARA SU APLICACIÓN EN ESPAÑA (NIA-ES Y OTRAS NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA.

I.1.6. NORMAS DE ÉTICA E INDEPENDENCIA.

Dada la relevancia de las preguntas contempladas en este apartado se incorporan en sombreado comentarios a las cuestiones con referencia al marco normativo de auditoría o a las normas técnicas de auditoría de interés. Estos comentarios no suponen por sí mismos ser parte de la respuesta oficial o de los criterios asumidos por el tribunal al corregir el examen y son meras referencias que puedan ayudar a considerar la respuesta dada. Como se ha indicado, se señalan en **negrilla** las respuestas consideradas correctas.

1. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la comunicación de las deficiencias en el control interno:
 - a) Es obligación del auditor la comunicación por escrito de todas las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad.
 - b) El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad la reciban del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros.**
 - c) Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior a la de aprobación de los estados financieros.**
 - d) La comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas no debe exceder de 30 días desde la fecha del informe de auditoría.

A efectos de la respuesta correcta puede tomarse en consideración lo contemplado en la NIA-ES 265 Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad (A13) al indicar en su literal:

A13. El auditor, para determinar el momento en que emitirá la comunicación escrita, puede tener en cuenta si la recepción de dicha comunicación sería un factor importante para permitir a los responsables del gobierno de la entidad cumplir sus responsabilidades de supervisión. Además, para las entidades cotizadas de determinadas jurisdicciones, puede ser necesario que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo. Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior. Sin embargo, en este último caso, como la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas forma parte del archivo final de auditoría, dicha comunicación escrita está sujeta al requerimiento fundamental de que el auditor finalice la compilación del archivo final de auditoría oportunamente. La NIA 230 establece que un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe de auditoría.

2. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el contrato o carta de encargo de una auditoría de cuentas:
- a) No debe comunicarse a la entidad auditada.
 - b) Deberá indicar el número total de horas estimadas para la realización del trabajo.**
 - c) Es el contenido de uno de los apartados de la NIA-ES 700R.
 - d) Los honorarios a recibir por el encargo es algo privado entre los auditores y la empresa auditada.

Tómese en consideración lo contemplado en la NIA-ES 210 Acuerdo de los Términos del Encargo de Auditoría y de manera especial el alcance contemplado por el artículo 24. Honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría, o lo recogido para EIP en el artículo 41 Honorarios y transparencia contemplado en la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas ("LAC" en adelante).

3. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la auditoría de cuentas anuales:
- a) Se revisarán y verificarán los documentos contables, siempre que tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros.**
 - b) En el informe de auditoría de cuentas anuales no podrán establecerse limitaciones de su uso.**
 - c) Los únicos principios contables que el auditor debe tener en cuenta son los de uniformidad e importancia relativa, ya que el resto no afecta al desarrollo de su trabajo.
 - d) Se cumplen 50 años y 35 años respectivamente de la primera Ley de Auditoría de Cuentas y del primer Plan General de Contabilidad en España.

Los artículos 4 y 5 de la LAC contemplan las modalidades existentes de auditoría de cuentas, así como el contenido y significado del informe de auditoría de cuentas anuales. Puede complementarse con lo contemplado en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital ("TRLSC" en adelante) al analizar (artículo 268) el objeto de la auditoría y el informe del auditor (artículo 269), con reconocimiento expreso de que el informe del auditor debe publicarse íntegramente (artículo 284).

4. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los supuestos en los que los auditores de cuentas causarían baja temporal o definitiva, según los casos, en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas:
- a) Por disolución de la sociedad.
 - b) Por incumplimiento de cualquiera de los requisitos establecidos en los artículos correspondientes de la Ley 22/2015, de 20 de julio.**
 - c) Por la falta de prestación de la garantía financiera o por la insuficiencia de dicha garantía, en base con lo dispuesto en la Ley 22/2015, de 20 de julio.
 - d) Por sanción.**

En concreto, puede tomarse en consideración lo advertido en el artículo 8. Registro Oficial de Auditores de Cuentas recogido en la LAC, así como, y para el caso de sanciones, lo aportado en los artículos 75 y siguientes de la misma norma. Como complemento resultan interesantes el literal del artículo 26 del 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 ("RLAC" en adelante), así como su Título IV. Régimen de infracciones y sanciones.

5. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación al control de calidad de la auditoría de cuentas:
- a) La amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se puede originar por una amenaza de autorrevisión cuando el revisor de la calidad del encargo participó previamente en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.**
 - b) La amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se puede originar por una amenaza de intimidación cuando el revisor de la calidad del encargo es familiar próximo o un miembro de la familia inmediata del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo.
 - c) La amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se puede originar por una amenaza de interés propio o de familiaridad cuando se ejercen presiones reales o aparentes sobre el revisor de la calidad del encargo.
 - d) Las amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se pueden originar por una amplia gama de hechos y circunstancias.**

Las normas de control de calidad de referencia son la NIGC1-ES Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros y la NIGC2-ES. Revisiones de la calidad de los encargos, publicadas mediante Resolución del ICAC de 20 de abril de 2022. La NIA-ES 220 (revisada) Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros, publicada por la misma resolución, sirve de amparo para su implementación.

6. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el concepto de escepticismo profesional que define la NIA-ES correspondiente:
- a) Implica una atención mínima a la evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.
 - b) Implica una especial atención a la información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a utilizarse como evidencia de auditoría.**
 - c) Implica una especial atención de las condiciones que puedan indicar un posible fraude.**
 - d) Implica una atención mínima a las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales a los requeridos por las NIA-ES.

El escepticismo profesional es un requerimiento de auditoría contemplado a lo largo de todo el entramado normativa de la actividad de auditoría de cuentas. Así, la NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría nos dice expresamente que 15. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. En esta misma línea se pronuncia la LAC en su artículo 13.2 cuando nos indica, entre otros aspectos, que, se entiende por escepticismo profesional la actitud que implica mantener siempre una mente inquisitiva y especial alerta ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas, debida a error o fraude, y examinar de forma crítica las conclusiones de auditoría.

En la revisión de la NIA-ES 540 Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar se asume como objetivo reforzar los criterios de escepticismo profesional, en este caso, en el juego de estimaciones contables que contempla el marco normativo contable a lo largo de su amplio desarrollo.

7. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los motivos para el mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la auditoría que resultan necesario para que el auditor:
- a) **Reduzca los riesgos de pasar por alto circunstancias inusuales.**
 - b) Aumente los riesgos de generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría.
 - c) **Reduzca los riesgos de utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.**
 - d) Aumente los riesgos de utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.
8. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el concepto de juicio profesional en la auditoría de cuentas:
- a) **El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente.**
 - b) **Se debe tener para ser adecuada la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA-ES.**
 - c) **Es esencial para la adopción de las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría.**
 - d) Es posible sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes.

En línea con lo comentado en preguntas anteriores la normativa de auditoría refuerza los criterios de escepticismo y juicio profesionales. Así se pronuncia, al respecto del segundo concepto la LAC en su artículo 13.3. al indicar que, se entiende por juicio profesional la aplicación competente, adecuada y congruente con las circunstancias que concurran, de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia del auditor de cuentas de conformidad con las normas de auditoría, de ética y del marco normativo de información financiera que resulten de aplicación para la toma de decisiones en la realización de un trabajo de auditoría de cuentas. La aplicación del juicio profesional debe documentarse adecuadamente. No se admitirá la mera remisión al juicio profesional como justificación de decisiones que, de otra forma, no estén respaldadas por los hechos o circunstancias concurrentes en el trabajo, por la evidencia de auditoría obtenida o que no sean conformes con lo establecido en la normativa citada en el párrafo anterior.

Todo ello queda amparado en las propias NIA-ES, y en concreto, en la precitada NIA-ES 200 al recoger que el auditor aplicará su juicio profesional en la

planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. Así, considera que (A23) el juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre: la importancia relativa y el riesgo de auditoría; la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría; la evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor; la evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad; y las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros. Sea extensible este comentario para lo interrogado en la siguiente pregunta.

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la necesidad del juicio profesional en la auditoría de cuentas anuales:
- a) **Es necesario en relación con las decisiones a tomar sobre la importancia relativa y el riesgo de auditoría.**
 - b) **Es necesario en relación con las decisiones a tomar sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA-ES y obtener evidencia de auditoría.**
 - c) No es necesario en relación con las decisiones a tomar sobre la evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA-ES y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
 - d) No es necesario en relación con las decisiones a tomar sobre la evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
10. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con apartados que forman la estructura determinada de las NIA-ES:
- a) **Introducción y Objetivo en todas.**
 - b) Definiciones y Requerimientos en las que se han revisado.
 - c) Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las relacionadas con los ejemplos de modelos de Informes de Auditoría.
 - d) **Anexo en algunas en concreto.**

11. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la “Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas” en las NIA-ES:

- a) Proporciona una explicación más general de los distintos aspectos tratados en cada NIA-ES.
- b) Se dan orientaciones que son relevantes para la adecuada aplicación teórica de los requerimientos recogidos y, en definitiva, para la necesaria comprensión y facilitar la aplicación efectiva de la NIA-ES.
- c) **Proporciona una explicación más detallada de los distintos aspectos tratados en cada NIA-ES.**
- d) No se incorporan en todas las NIA-ES, fundamentalmente en las relacionadas con los ejemplos de modelos de Informes de Auditoría.

Siguiendo con lo contemplado por la NIA-ES 200 18. El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA; para ello el auditor debe conocer el texto completo de la norma correspondiente, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. La comprensión y de las NIA y su aplicación requieren de un conocimiento en conjunto y de no manera aislada norma a norma. No podrá manifestar en su informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido con los requerimientos de esta NIA y de todas las demás aplicables a la auditoría. En este sentido debemos considerar que cada norma se conforma habitualmente de varias partes: a. texto de la norma, en el que se incorpora además una introducción así como una posible sección de definiciones; b. Guía de aplicación; c. Otras notas explicativas; y d. Anexos.

La Guía de Aplicación y las Notas Explicativas proporcionan explicaciones sobre los requerimientos de las NIA, así como orientaciones para su aplicación práctica, incorporando en ocasiones ejemplos que pueden resultar adecuados. Dichas orientaciones no constituyen un requerimiento, siendo sólo relevantes para la adecuada aplicación de la NIA. Tienen como finalidad ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable en el ejercicio de su actividad. No obstante, requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional durante la planificación y ejecución de la auditoría.

Los Anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas y no constituyen, por tanto, un requerimiento. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de la correspondiente NIA o en el título e introducción del anexo.

12. Señale la/s respuesta/s correcta/s al determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa:
- a) **Tendrá en cuenta el grado de juicio aplicado en la evaluación de la evidencia obtenida.**
 - b) No existe NIA-ES vigente que trate la utilización del trabajo de los auditores internos.
 - c) Los auditores internos en las empresas auditadas que los tengan no pueden prestar ayuda directa a los auditores de cuentas.
 - d) **Tendrá en cuenta el grado de juicio aplicado en la evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda.**

La NIA-ES 610 (revisada). Utilización del trabajo de los auditores internos puede tomarse como referencia para las respuestas a esta pregunta.

13. Señale la/s respuesta/s correcta/s si la dirección rehúsa reconocer sus responsabilidades o proporcionar las manifestaciones escritas:
- a) El auditor podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
 - b) **En estas circunstancias, no sería adecuado que el auditor aceptara el encargo de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias se lo exijan.**
 - c) **En los casos en que se requiera que el auditor acepte el encargo de auditoría, puede ser necesario que el auditor explique a la dirección la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el informe de auditoría.**
 - d) **Deberán dejar constancia documental que acredite el requerimiento de información realizado en sus papeles de trabajo, así como, en su caso, las respuestas dadas por la entidad auditada a dicho requerimiento.**

Las manifestaciones escritas son una fuente de evidencia, y limitación de responsabilidad, de especial interés para la actividad del auditor de cuentas. En concreto la NIA-ES 580 Manifestaciones escritas es la referencia a este respecto indicando que 3. La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión. Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor requiere, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. 4. Si bien las manifestaciones escri-

tas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas.

14. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la necesidad de dejar constancia de las características identificativas según la naturaleza del procedimiento de auditoría y de la partida o cuestión sobre la que se han realizado pruebas:

- a) **Para una prueba de detalle de las órdenes de compra generadas por la entidad, el auditor puede identificar los documentos seleccionados para su comprobación por fechas y números de orden de compra exclusivos.**
- b) **Para un procedimiento que requiera un muestreo sistemático en una población de documentos, el auditor puede identificar los documentos seleccionados dejando constancia del origen, el punto de partida y el intervalo de muestreo.**
- c) Para un procedimiento que requiera realizar indagaciones entre determinado personal de la entidad, el auditor puede dejar constancia de las fechas de realización de las indagaciones, no de los nombres por motivos de confidencialidad pero sí los puestos ocupados por dicho personal.
- d) **Para un procedimiento de observación, el auditor puede dejar constancia del proceso o cuestión objeto de observación, las correspondientes personas, sus respectivas responsabilidades, y la fecha y el modo en que se realizó la observación.**

Tómese como referencia, entre otras muchas normas, lo contemplado tanto en la NIA-ES 500. Evidencia de Auditoría como en la NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas.

15. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con cuestiones a considerar al establecer la estrategia global de auditoría.

- a) **La selección del equipo del encargo (incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo).**
- b) **La asignación del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material.**
- c) **La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.**
- d) **La documentación de la estrategia global de auditoría puede resumirse mediante un memorando que contenga las decisiones clave relacionadas con el alcance global, el momento de realización y la ejecución de la auditoría.**

16. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el plan de auditoría.

- a) **El auditor no puede utilizar programas de auditoría estándar, debe elaborar listados de comprobación adaptados según sea necesario para reflejar las circunstancias concretas del encargo.**
- b) Es lo mismo el plan de auditoría detallado que la estrategia global de auditoría.
- c) La participación activa, más allá de la observación en el recuento de existencias en centros de trabajo es un procedimiento habitual en el programa de auditoría del área de existencias.
- d) El plan de auditoría puede aplicarse excepcionalmente en una fase intermedia de la auditoría, la aplicación eficaz se produce en fechas de corte clave.

La NIA-ES 300. Planificación de la Auditoría de Estados Financieros nos deja claro que el objetivo del auditor es planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz, siendo el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo los que participarán en la planificación de la auditoría, incluida la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo. Puede tomarse en consideración todo el literal de esta norma para responder a las dos cuestiones anteriores.

17. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las normas de ética a considerar en la actuación de los auditores de cuentas en todo caso:

- a) **Competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad.**
- b) La diligencia debida exige que mantengan sus conocimientos teóricos y prácticos en el nivel requerido para asegurar que las entidades auditadas y los usuarios de la información financiera reciban con plena confianza un óptimo servicio.
- c) La competencia profesional hace referencia al especial deber de cuidado y atención que deben prestar al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría.
- d) La objetividad implica actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su integridad.

Si bien la NIA-ES 200 nos indica que el auditor cumplirá los requerimientos de ética, incluidos los relativos a la independencia, aplicables a los encargos de auditoría de estados financieros es la propia LAC la que contempla con extensión la traslación del marco ético al marco normativo. Así nos lo dice literalmente en su artículo 2.3 indicando que las normas de ética incluyen, al menos, los principios de competencia profesional, diligencia debida, integridad y objetividad, sin perjuicio de lo establecido en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I en lo referente al escepticismo y juicio profesionales e independencia.

18. Señale la/s respuestas/s correctas en relación con las clases de Normas aplicables a la auditoría de cuentas vigente en base a la clasificación en la página web del ICAC:

- a) Normativa de carácter personal.
- b) Normas generales resultados de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría.
- c) **Otras normas Técnicas de Auditoría.**
- d) **Normas de control de calidad interno.**

19. Señale la/s respuestas/s correctas en relación con la utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto:

- a) **La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional.**
- b) Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general menor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales.
- c) No existe norma técnica resultado de la adaptación de las NIA en España sobre materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.
- d) **Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.**

La importancia relativa es un criterio básico en el trabajo del auditor. Tómese como referencia la NIA-ES 320. Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la Auditoría.

20. Señale la/s respuestas/s correctas en relación con la utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto para entidades de pequeña dimensión:

- a) **Caben consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión.**
- b) La mejor referencia siempre será el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas.
- c) **Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.**
- d) Como es de pequeña dimensión toda incorrección material no tiene importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

La NIA-ES 300 Planificación de la auditoría de estados financieros contempla ciertos alcances para las entidades de pequeña dimensión al tomar en consideración que A1. La naturaleza y la extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y la complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría. Más específicamente, la NIA-ES 320 nos indica literalmente la forma de responder a la pregunta: A8. Cuando el beneficio antes de impuestos de

las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, como puede ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte del beneficio antes de impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.

21. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la definición de incorrección:

- a) **La incorrección puede ser el resultado de una inexactitud al recoger o procesar los datos a partir de los cuales se preparan los estados financieros.**
- b) La incorrección no puede ser el resultado de una omisión de una cantidad o de una información a revelar.
- c) La incorrección no puede ser el resultado de una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de ellos.
- d) **La incorrección puede ser el resultado de juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas.**

22. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones que pueden llevar al auditor a evaluarlas como materiales, individualmente o consideradas junto con otras incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría:

- a) **El alto grado en el que la incorrección afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales.**
- b) **El grado en el que la incorrección está relacionada con la selección o aplicación incorrectas de una política contable que tiene un efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual pero que posiblemente tenga un efecto material en los estados financieros de periodos futuros.**
- c) El escaso grado en el que la incorrección encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones económicas y sectoriales generales.
- d) El bajo grado que la incorrección afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo.

Siguiendo con el repaso de las diferentes normas de auditoría, la referencia en esta ocasión es lo contemplado por la NIA-ES 315 (revisada) Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (RIM). Así, 11.El objetivo del au-

ditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material. La NIA-ES 200 define Riesgo de incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (i) Riesgo inherente: susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes; (ii) Riesgo de control: riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

23. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las cuestiones claves de auditoría:

- a) **Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios.**
- b) **Cuando el auditor expresa una opinión desfavorable (adversa) la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios.**
- c) Cuando el auditor expresa una opinión favorable la comunicación de otras cuestiones claves de la auditoría ya no es relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios.
- d) Cuando se ha determinado que una cuestión es una cuestión clave de la auditoría, la utilización de los párrafos sobre otras cuestiones exige de describir individualmente la cuestión clave de la auditoría.

Entrando en el informe de auditoría la NIA-ES 701 Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente es la principal novedad que se ha introducido en el tiempo en el contenido del producto final del auditor. Sin entrar en detalle en su contenido considera que las Cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

24. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el sistema de control interno de la empresa auditada:

- a) Es el sistema diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal contando siempre con la ejecución de consultores externos.
- b) **Tiene como finalidad la de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones.**
- c) Tiene como finalidad adicional el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables exclusivamente en actividades especialmente reguladas.
- d) **A los efectos de las NIA-ES, el sistema de control interno comprende cinco componentes interrelacionados: el entorno, los procesos de valoración y seguimiento, los sistemas de información y comunicación y las actividades de control.**

Puede apreciarse, de especial interés, la NIA-ES 265. Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad.

25. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con posibles referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, para la determinación de la importancia relativa para los estados financieros y de la importancia relativa para la planificación y ejecución de la auditoría:

- a) **Pueden ser las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales.**
- b) No pueden ser rúbricas como el patrimonio neto total o el activo neto.
- c) El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades sin fines de lucro.
- d) Es distinto hablar de importancia relativa o de materialidad para la planificación y ejecución de la auditoría.

26. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación a los procedimientos como respuestas del auditor a los riesgos valorados:

- a) **Procedimiento sustantivo es el diseñado en auditoría para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones.**
- b) Pruebas de detalle son pruebas de controles diseñados para evaluar tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
- c) Procedimientos analíticos son los aplicados en el Análisis de Estados Financieros y no son utilizados como procedimientos de auditoría.
- d) **Prueba de controles es el procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales.**

Léase, de especial interés, la NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados y, en concreto, la contemplado entre las definiciones, al indicar literalmente (a) Procedimiento sustantivo: procedimiento de auditoría diseñado para detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones; y (b) Prueba de controles: procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

27. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la evidencia de auditoría y la consideración específica para el área de existencias, de existencias custodiadas y controladas por un tercero materiales para los estados financieros.

- a) **El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad.**
- b) Se habrá obtenido evidencia suficiente y adecuada en el recuento físico de los almacenes de la empresa auditada.
- c) **Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias.**
- d) **Las dos actuaciones a) y c) anteriores.**

En el terreno de la evidencia la NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas Áreas complementa lo recogido en la previa en numeración la NIA-ES 500 Evidencia de auditoría. Contempla en hecho de que 4. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad, todo ello en línea con los requerimientos existentes al respecto de evidencia.

28. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la Evaluación de la evidencia obtenida de las solicitudes de confirmación externa individuales y la respuesta del auditor ante esa evidencia:

- a) **Puede clasificarse dichos resultados como una respuesta de la parte confirmante adecuada que indica su acuerdo con la información contenida en la solicitud de confirmación, o que proporciona la información solicitada sin excepciones: la respuesta del auditor ante esa evidencia será no volver a solicitar una segunda petición.**
- b) Puede clasificarse dichos resultados como una respuesta considerada no fiable: La respuesta del auditor ante esa respuesta será no volver a solicitar una segunda petición y no aplicar ningún otro procedimiento adecuado.
- c) Puede clasificarse dichos resultados como la falta de contestación: la respuesta del auditor ante ese hecho será no volver a solicitar una segunda petición porque tampoco contestaría.
- d) Puede clasificarse dichos resultados como una contestación en disconformidad en las afirmaciones: la respuesta del auditor ante esa evidencia externa será no volver a solicitar una segunda petición (ya contestó) y no aplicar ningún otro procedimiento adecuado.

Las confirmaciones externas recogidas en la NIA-ES 505 Confirmaciones externas son una fuente de evidencia de especial importancia. En concreto, nos indica que, dependiendo de las circunstancias de la auditoría, la evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor procedentes de las partes confirmantes puede ser más fiable que la evidencia generada internamente por la entidad. Esta NIA tiene como finalidad facilitar al auditor el diseño y la aplicación de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría fiable y relevante.

29. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la eficacia y a la eficiencia de la auditoría por el riesgo de muestreo:

- a) **En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son y puede afectar a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.**
- b) **En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son y afectará a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.**
- c) **En el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen y afectará a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.**
- d) En el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen y puede afectar a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.

Las NIA-ES 530 Muestreo en auditoría toma en consideración los criterios del auditor en el caso de aplicación de técnicas de muestreo en la obtención de su evidencia. Resulta interesante lo aportado en su anexo 2 donde nos indica que cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor pretenda obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será su valoración del riesgo de incorrección material y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Cuando la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta una expectativa de eficacia operativa de los controles, se requiere que el auditor realice pruebas de controles. En igualdad de condiciones, cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles al realizar la valoración del riesgo, mayor será la extensión de las pruebas de controles del auditor (y, en consecuencia, el tamaño de la muestra se incrementa).

30. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los procedimientos de auditoría, que cubran el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, para la valoración de los hechos posteriores al cierre que puede aplicar el auditor:

- a) **La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.**
- b) **La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles.**
- c) **La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.**
- d) No es necesario aplicar nuevos procedimientos de auditoría porque la carta de manifestaciones de la dirección que obtenemos al final de la auditoría cubre la necesidad de obtener evidencias de hechos posteriores al cierre.

Los hechos posteriores son un área de especial interés en la emisión del informe del auditor de cuentas donde, tomando en consideración el efecto en cuentas anuales al diferenciarse entre hechos ajustables y no ajustables debe cuidado en referencia a la fecha de emisión del informe. En concreto, la NIA-ES 560 Hechos posteriores al cierre marca los objetivos del auditor que resume en dos puntos: (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

31. Señale si existen otros elementos básicos o no son los apropiados o hay que especificarlo como sección con título propio para emitir el informe de auditoría de cuentas anuales de una entidad de interés público en el ámbito de aplicación de la NIA-ES 700 vigente. En caso de respuesta afirmativa: indíquelos al final de la tabla que aparece junto a la alternativa a).

a) **SÍ.**

i.	TÍTULO
ii.	DESTINATARIO
iii.	OPINIÓN DEL AUDITOR
iv.	FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN
v.	EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO
vi.	ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE AUDITORIA
vii.	OTRA INFORMACIÓN
viii.	RESPONSABILIDADES EN RELACIÓN CON LOS ESTADOS FINANCIEROS
ix.	RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LA AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
x.	OTRAS RESPONSABILIDADES DE INFORMACIÓN. INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS.
xi.	NOMBRE Y NÚMERO DEL SOCIO DEL ENCARGO
xii.	FIRMA DEL AUDITOR
xiii.	DIRECCIÓN DEL AUDITOR Y EN EL CASO DE SOCIEDAD DE AUDITORIA DIRECCIÓN Y NÚMERO DE ROAC DE LA SOCIEDAD.
xiv.	FECHA DEL INFORME DE AUDITORÍA
EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO, CUANDO SE DEN LAS CIRCUNSTANCIAS SERÁ APLICABLE ESTA SECCIÓN.	
CUESTIONES CLAVES DE AUDITORIA EN LUGAR DE ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE AUDITORÍA.	
EN LA SECCIÓN INFORME SOBRE OTROS REQUERIMIENTOS LEGALES Y REGLAMENTARIOS, AL MENOS ESTOS APARTADOS: 1. INFORME ADICIONAL PARA LA COMISIÓN DE AUDITORÍA 2. PERIODO DE CONTRATACIÓN 3. SERVICIOS PRESTADOS	

b) **NO.**

Recordamos que la NIA-ES 700 (revisada) Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros desarrolla el contenido del informe de auditoría al amparo de lo contemplado en la LAC y su Reglamento de desarrollo. Resaltando algunos elementos interesantes recordamos

que en España, en entidades de interés público que tengan comisión de auditoría, y de acuerdo con el contenido de la Disposición adicional tercera de la LAC y con el apartado 4 c) del artículo 529 quaterdecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera corresponde a la comisión de auditoría o, en su caso, a los órganos con funciones equivalentes a la misma. Por su parte, en entidades que no estén consideradas como entidades de interés público, habrá de estarse en cada caso a si existe un órgano que tenga atribuida específicamente la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera por una disposición legal o reglamentaria o estatutariamente.

A los efectos de esta pregunta se tendrán en consideración las entidades no definidas como entidades de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo.

32. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el orden de las secciones que integran el Informe de Auditoría:

- a) El orden de las secciones “Opinión” y “Fundamento de la opinión” debe respetarse en todo caso, pero aparecerán a mitad del informe.
- b) El orden del resto de las secciones también debe respetarse, excepto que, en circunstancias especiales, el auditor considere que una modificación en el mismo fuera necesaria en aras de una mejor comprensión de la información por parte de los usuarios.**
- c) Es obligatorio el orden de las secciones, pero no el utilizar títulos específicos para los diferentes elementos del informe.
- d) Un informe por escrito abarca exclusivamente el informe impreso.

El contenido del informe de auditoría de cuentas anuales se contempla en el artículo 5 LAC donde bajo la consideración de documento mercantil debe incluir al menos el contenido indicado en el citado texto. Su desarrollo más específico aparece contemplado en la NIA-ES 700 citada de manera previa.

33. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los títulos de los apartados que deberán incluirse en la sección de “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” cuando se trate de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público:

- a) **En el caso de entidades emisoras de valores admitidos a negociación en cualquier mercado regulado de la Unión Europea un apartado con el título “Formato electrónico único europeo”.**
- b) **Informe adicional para la comisión de auditoría.**
- c) **Periodo de contratación y Servicios prestados.**
- d) El modelo de informe de auditoría de cuentas anuales en el Anexo de la NIA-ES 700 en aplicación es coincidente en estas mismas exigencias en el mismo ejemplo según normativa reguladora de auditoría de cuentas vigente en España y el ejemplo según NIA.

La Resolución 9 febrero 2021, por la que se publica la NTA sobre actuación auditor en relación con estados financieros presentados en FEUE, tiene por objeto incorporar a la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España especialidades en el trabajo de auditoría y en la información a incluir en el informe de auditoría, motivadas por la obligación de verificar el cumplimiento por parte de los sujetos obligados de los nuevos requerimientos derivados del Reglamento Delegado (UE) 2019/815, a partir de lo dispuesto en el artículo 4.7 de la Directiva 2004/109/CE, en la redacción dada por la Directiva 2013/50/UE. Por los mismos motivos modifica la NIA-ES 700 (revisada) “Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros”, dado que en el informe de auditoría debe incluirse la información relativa al trabajo de verificación realizado a este respecto, así como la opinión acerca de si los estados financieros presentados en formato FEUE cumplen con lo exigido por el Reglamento Delegado (UE) 2019/815. La citada información, de acuerdo con lo indicado en la guía 2019-039 adoptada por la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA sobre esta materia, debe figurar en apartado separado al de la opinión de auditoría de las cuentas anuales , por lo que se ha considerado conveniente que dicha información figure en la sección del informe de auditoría titulada “ Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”, en un apartado separado al resto de información a incluir en esta sección.

34. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la que tratan cada NIA-ES de la serie setecientos y si han sido objeto de revisión:

- a) La NIA-ES 700 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros y no ha sido revisada.
- b) La NIA-ES 701 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría y ha sido revisada.
- c) La NIA-ES 705 trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría y ha sido revisada.
- d) La NIA-ES 706 trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada y ha sido revisada
- e) **La NIA-ES 710 trata de la Información Comparativa: Cifras correspondientes a períodos anteriores y estados financieros comparativos y no ha sido revisada.**
- f) **La NIA-ES 720 trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información y ha sido revisada.**

35. Complete el cuadro siguiente con el tipo de ejemplo que se expresa a continuación del mismo que correspondería situar en función de la naturaleza del hecho (que aparece en filas) y el juicio del auditor (que aparece en columnas) según la vigente NIA-ES 705 (Esta pregunta vale el doble).

Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	EJEMPLO 5	EJEMPLO 2
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	EJEMPLO 3	EJEMPLO 1 EJEMPLO 4

Ejemplo 1: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de las cuentas anuales.

Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable debido a una incorrección material en las cuentas anuales consolidadas.

Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.

Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de las cuentas anuales consolidadas.

Ejemplo 5: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en las cuentas anuales.

La NIA-ES 705 (revisada) Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, publicada mediante Resolución de 23 de diciembre de 2016 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un

informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada), concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta NIA, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA.

A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados siguientes:

a) Generalizado: término utilizado, al referirse a las incorrecciones, para describir los efectos de éstas en los estados financieros o los posibles efectos de las incorrecciones que, en su caso, no se hayan detectado debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre los estados financieros aquellos que, a juicio del auditor:

- i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros;
- o iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

b) Opinión modificada: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros.

36. Complete el cuadro siguiente con el tipo de ejemplo que se expresa a continuación del mismo que correspondería situar en función de la naturaleza del hecho (que aparece en filas) (Esta pregunta vale el doble).

NATURALEZA DEL HECHO	EJEMPLO
INCORRECCIONES MATERIALES	NINGUNO
IMPOSIBILIDAD DE OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA SUFICIENTE Y ADECUADA	EJEMPLO 1, 2 3, 4, 5 y 6

Ejemplo 1. Los registros contables de la entidad han sido destruidos.

Ejemplo 2. La entidad debe utilizar el método de la participación para contabilizar la participación en una entidad asociada y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información financiera de dicha entidad para evaluar si ha sido correctamente aplicado el método de la participación.

Ejemplo 3. Debido a la fecha en la que el auditor ha sido nombrado, éste no ha podido presenciar el recuento físico de las existencias.

Ejemplo 4. El auditor determina que no es suficiente aplicar únicamente procedimientos sustantivos, y los controles de la entidad no son efectivos.

Ejemplo 5. La dirección impide al auditor que presencie el recuento físico de las existencias.

Ejemplo 6. La dirección impide al auditor que solicite confirmaciones de terceros de determinados saldos contables.

Dentro de las situaciones en las que se requiere una opinión modificada la NIA-ES 705 (revisada) El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando: a) concluya, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

37. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la Opinión del auditor:

- a) Opinión no modificada: "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención) de opinión".
- b) Opinión modificada: "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención) de opinión".**
- c) Opinión no modificada: "Opinión favorable".**
- d) Opinión modificada: "Opinión sin salvedades o limpia".

38. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría:

- a) La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría afecta a la opinión del auditor.
- b) Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de una opinión modificada de conformidad.**
- c) Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá este párrafo.
- d) En ciertas circunstancias, un párrafo de énfasis en el informe de auditoría será necesario cuando se den los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de la NIA-ES 560 (Revisada) sobre Hechos anteriores al cierre.

La NIA-ES 706 (revisada) Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente requiere que en el párrafo de énfasis se hará una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describen detalladamente dicha cuestión. Este párrafo se referirá sólo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros e indicará que el auditor no expresa, con este párrafo, una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.

39. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la actuación conjunta de auditores:

- a) **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.**
- b) En caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica a emitir, cada auditor de cuentas presentará su opinión en un informe de auditoría distinto y expondrá los motivos de la discrepancia.
- c) Los auditores de cuentas nombrados conjuntamente podrán pertenecer a la misma red, debiendo obviamente comunicarse entre ellos todas las circunstancias que pudieran afectar a la necesaria independencia en relación con la entidad auditada.
- d) No pueden ser nombrados varios auditores de cuentas para la realización de un trabajo de auditoría de cuentas porque el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas no lo contempla.

Las auditorías conjuntas se regulan a partir de lo contemplado en la NIA-ES 600 (revisada) Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes). No obstante, de manera específica la LAC contempla el alcance del informe de auditoría en su artículo 5.3 al indicar que el informe de auditoría de cuentas anuales será emitido bajo la responsabilidad de quien o quienes lo hubieran realizado, y deberá estar firmado por éstos

40. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los tipos de amenazas que puede afectar a la independencia de los auditores de cuentas:

- a) La inexistencia de un interés financiero, comercial o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes o contrapuestos.
- b) **La influencia y proximidad excesiva derivada de las características de la relación que pudiera mantenerse con los accionistas, administradores o directivos de la entidad auditada.**
- c) La imposibilidad de ser disuadido o condicionado por presión o influencia indebida con el mantenimiento del trabajo de auditoría de cuentas.
- d) **La posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión o influencia indebida con el mantenimiento de otros servicios profesionales a prestar de importancia relativa en la cifra de ingresos del auditor de cuentas.**

El artículo 14 Principio General de independencia de la LAC establece que los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán ser independientes, en el ejercicio de su función, de las entidades auditadas, debiendo abstenerse de actuar cuando su independencia en relación con la revisión y verificación de las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables se vea comprometida. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría deberán establecer los procedimientos necesarios para detectar e identificar las amenazas a su citada independencia, evaluarlas y, cuando sean significativas, aplicar las medidas de salvaguarda adecuadas y suficientes para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptablemente bajo que no comprometa su independencia. Las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio, abogacía, familiaridad o confianza, o intimidación, derivados de la existencia de conflictos de intereses o de alguna relación comercial, financiera, laboral, familiar o de otra clase, ya sea directa o indirecta, real o potencial

41. Señale la/s respuesta/s correcta/s respecto al Comité de Auditoría de Cuentas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas según la Ley de Auditoría de Cuentas y el Reglamento que la desarrolla:

- a) **El plan de control de la actividad será aprobado por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, una vez sometido a la consideración del Comité de Auditoría de Cuentas.**
- b) Es un órgano ejecutivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- c) Estará integrado por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y, junto con él, trece vocales a propuesta de las corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas.
- d) **El Comité de Auditoría de Cuentas es el órgano al que preceptivamente deberá ser sometido a consideración por el Presidente del ICAC las normas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional exigidos para el acceso al Registro Oficial de Auditores de cuentas, así como las convocatorias de los mismos aprobadas y publicadas por Orden ministerial.**

El artículo 56.2 LAC considera como órganos rectores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas el Presidente, el Comité de Auditoría de Cuentas y el Consejo de Información Corporativa. En el literal del artículo 58 nos indica que comité de auditoría de cuentas es el órgano al que preceptivamente deberán ser sometidos a consideración por el Presidente los asuntos relacionados con a) Determinación de las normas que habrán de seguir los exámenes de aptitud profesional exigidos para el acceso al Registro Oficial de Auditores de cuentas, así como las convocatorias de los mismos aprobadas y publicadas

por Orden ministerial; b) Publicación de las normas de auditoría, de ética y de control de calidad interno que se elaboren, adapten o revisen por las corporaciones de derecho público representativas de quienes realicen la actividad de auditoría de cuentas o, en su caso, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; c) Propuestas de modificaciones legislativas o reglamentarias que se eleven al Ministro de Economía y Competitividad en relación con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas; d) Determinación de las normas de formación continuada a que se refiere el artículo 8.7. e) Resolución de consultas planteadas al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por parte de los auditores de cuentas como consecuencia del ejercicio de dicha actividad siempre que se considere que tienen interés general; f) Cualesquiera otras que se consideren oportunas por la Presidencia de este Instituto, excluidas las relacionadas con el ejercicio de la potestad sancionadora.

42. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría.
- a) Deben fijarse en función del esfuerzo de auditoría real en cada trabajo.
 - b) Deberán figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio en función del esfuerzo de auditoría estimado.**
 - c) El esfuerzo de auditoría estimado 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.**
 - d) Nunca podrán modificarse ni cuando se alteran las condiciones que sirvieron de base para su fijación inicial.

43. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el riesgo de auditoría:

- a) El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo inherente.
- b) Los riesgos de incorrección material están relacionados únicamente con los estados financieros en su conjunto.
- c) Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes, el riesgo inherente y el riesgo de control (también conocido como riesgo de detección).
- d) El riesgo de control se describe como el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.**

44. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el Conocimiento del sistema de control interno de la entidad:

- a) El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en manuales de políticas y procedimientos y lo realizan personas.**
- b) El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en sistemas y formularios, y en la información que contienen, y lo realizan personas.**
- c) El sistema de control interno de la entidad es implementado por la Comisión de Auditoría, con total independencia de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
- d) El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información financiera de la entidad, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera.**

45. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los factores de riesgo inherente:

- a) **Las características de hechos, condiciones o factores que afectan al riesgo inherente pueden ser cualitativos o cuantitativos.**
- b) **Pueden ser debidos a complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente.**
- c) Un ejemplo de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones debido a incertidumbre puede ser por operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja.
- d) Un ejemplo de hechos o condiciones pueden ser la existencia de operaciones en regiones económicamente inestables; en particular, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas debidas a razones de complejidad.

MÓDULO I.2. MARCO NORMATIVO 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.

I.2.1. PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD Y PGC DE PYMES.

1. Relacione las siguientes afirmaciones con los conceptos de: / Imagen fiel/Patrimonio neto/Reconocimiento de activos/Reconocimiento de ingresos.

Afirmación	Concepto
Parte residual de los activos de la empresa una vez deducido todos sus pasivos	Patrimonio Neto
Tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa y siempre que su cuantía pueda reconocerse con fiabilidad. Conlleva el reconocimiento simultáneo del incremento de un activo, la desaparición o disminución de un pasivo, y en ocasiones, el reconocimiento de un gasto	Reconocimiento de ingresos
Es el corolario de la aplicación sistemática y regular de los principios y criterios contables. Para alcanzar este objetivo en la contabilización de las operaciones se debe atender a su realidad económica y no solo a su forma jurídica.	Imagen fiel
Deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro y siempre y cuando puedan valorarse con fiabilidad	Reconocimiento de activos

2. Relacione las siguientes afirmaciones con alguno de los *requisitos* de la información a incluir en las cuentas anuales:

Afirmación	Requisito
La información está libre de errores materiales y es neutral.	Fiable
La información es útil para la toma de decisiones económicas	Relevante

3. Señale el criterio de valoración al que se refieren las afirmaciones siguientes:

Afirmación	Criterio de valoración
Importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.	Valor residual
Es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal de los negocios, según se trate de un activo o un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.	Valor actual
Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría para transferir o cancelar un pasivo mediante una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de valoración.	Valor razonable
Es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual, y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros.	Valor en uso

4. Señale el principio contable al que se refieren las afirmaciones siguientes:

Afirmaciones	Principio contable
Adoptado un criterio, dentro de las alternativas permitidas, debe mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme en tanto no se alteren los supuestos que llevaron a su elección.	Uniformidad
No pueden compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos.	No compensación
Se admite la no aplicación estricta de algún principio y criterio contable cuando su importancia relativa sea escasamente significativa y no altere la imagen fiel.	Importancia relativa
El registro de los efectos de los hechos contables tiene lugar cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afectan al mismo, con independencia de la fecha de cobro o pago.	Devengo

5. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el marco de información financiera de empresas en liquidación de acuerdo con la Resolución del ICAC del 18 de octubre de 2013:
- a) **Esta Resolución es de aplicación obligatoria cuando se haya acordado la apertura de la liquidación o cuando los responsables de la entidad determinen que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad.**
 - b) Este principio considera que la gestión de la empresa debe realizarse focalizándose en la presentación de las cuentas anuales del ejercicio actual.
 - c) De acuerdo con el texto de la Resolución de 18 octubre 2013 no quedan excluidas las sociedades declaradas en concurso de acreedores.
 - d) **En el caso de una liquidación forzosa el criterio del valor en uso ya no será relevante.**

6. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las NIIF:
- a) Las NIIF para pequeñas y medianas empresas constituyen un marco contable inseparable de las NIIF para ser aplicado a las entidades que no sean de interés público.
 - b) Las NIIF son de aplicación directa en los estados miembros.
 - c) **Las NIIF-UE son principios contables generalmente aceptados en España para aquellas sociedades que de manera voluntaria u obligatoria formulen cuentas anuales consolidadas bajo NIIF-UE.**
 - d) **El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad y el Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera son los organismos emisores de las NIIF, así como de sus interpretaciones.**
7. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el reconocimiento de una subvención por creación de empleo proveniente de un organismos oficial en la que se establece una permanencia mínima del trabajador pero cuya finalidad es la contratación indefinida:
- a) **La correlación entre los ingresos de la subvención y los gastos asociados se realizará en el período mínimo de permanencia del trabajador.**
 - b) La correlación entre los ingresos de la subvención y los gastos asociados se realizará en el período mínimo que libremente establezca la empresa.
 - c) Este caso es el equivalente a una subvención reintegrable.
 - d) **Este caso es equivalente a una subvención no reintegrable.**
8. Señale la valoración que debería darse en dos momentos del tiempo a un elemento de Inmovilizado Material, de acuerdo con el PGC, atendiendo a la siguiente información: El 1 de marzo de 2022 una sociedad adquiere herramientas para utilizarlas en sus talleres por importe de 5.500€ (IVA 21% no incluido en dicho importe). La sociedad estima que la utilización de dichas herramientas será de 18 meses, pero al cierre del ejercicio (31 diciembre 2022) se aprecia que deberían darse de baja herramientas por valor de 1.000€.

Hechos	Valoración
Valor de las herramientas el 1 de marzo de 2022	5.500
Valor de las herramientas a 31 de diciembre de 2022	4.500

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la valoración del Inmovilizado Material en el PGC.
- a) El precio de adquisición incluye el importe, sin considerar descuentos ni gastos adicionales en los que se incurra, hasta su puesta en funcionamiento.
 - b) **Se incluyen en el precio de adquisición o coste de producción, los impuestos indirectos que gravan dichos elementos y que no son recuperables directamente de la Hacienda Pública.**
 - c) La denominada *contraprestación contingente* se refiere a cuando el precio se condicione a la obtención de información adicional en el futuro sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que confirman la capacidad del activo de generar rendimientos económicos en el futuro.
 - d) En el caso de que estemos valorando activos en construcción, los costes de desmantelamiento se incorporan a la valoración inicial a medida que el inmovilizado en curso se incorpore al patrimonio de la empresa.
10. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con la amortización y el deterioro del Inmovilizado Material.
- a) La amortización cesa en la fecha en la que el bien se clasifique como mantenido para la venta.
 - b) **Si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, se deben determinar también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados.**
 - c) Si se concluye que se siguen manteniendo las pérdidas por deterioro del valor reconocido en ejercicios anteriores (distinto al fondo de comercio), deberá realizarse una reversión de las pérdidas por deterioro de valor.
 - d) **La reversión de las pérdidas que afectan a unidades generadores de efectivo se debe distribuir entre los activos de esa unidad, exceptuando el fondo de comercio.**

11. Señale la/s respuesta/s correctas en relación con el Inmovilizado:

- a) Los bienes de inmovilizado recibidos como aportaciones no dinerarias de capital se valorarán por el coste de adquisición o coste de producción.
- b) Los Activos no corrientes mantenidos para la venta (ANCMV) forman parte de los activos no corrientes en el balance.
- c) **En las permutas comerciales de activos de inmovilizado material, el bien recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más las contraprestaciones monetarias, si existen.**
- d) **Las pérdidas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.**

12. Relacione las siguientes afirmaciones con los conceptos de: vida útil/vida económica/ valor amortizable y valor residual:

AFIRMACIÓN	CONCEPTO
Es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición	Valor residual
Período durante el que se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios	Vida económica
Constituye la base de amortización del bien	Valor amortizable
Es el periodo durante el que la empresa espera utilizar el activo amortizable	Vida útil

13. Señale la/s respuesta/s correctas/ respecto al tratamiento de las existencias en el PGC:

- a) Los gastos de publicidad deben incorporarse en su valoración siguiendo un criterio razonable.
- b) **Si las existencias se adquieren en moneda extranjera, el PGC califica como partidas no monetarias tanto las existencias como los anticipos entregados a los proveedores.**
- c) No se incluyen como costes indirectos de producción, la amortización de los gastos de investigación que tengan relación directa con el proceso productivo.
- d) **Solamente se incluyen en el precio de adquisición o coste de producción los impuestos indirectos que las gravan cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.**

14. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con las transacciones en moneda extranjera:
- a) **En las partidas monetarias, al cierre del ejercicio se aplica el tipo de cambio de cierre.**
 - b) La valoración posterior de las partidas monetarias valoradas a coste histórico se realizará aplicando el tipo de cambio al cierre del ejercicio.
 - c) **Las diferencias de cambio de las partidas monetarias que surjan en valoraciones posteriores se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que surjan.**
 - d) **La valoración posterior de las partidas no monetarias valoradas a valor razonable se realizará aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.**
15. Señale la/s respuesta/s correctas/s en los casos en los que la empresa transfiera el control de los bienes o servicios al cliente:
- a) No debe reconocerse como activo si no se dispone en esa fecha de un derecho incondicional a recibir la contraprestación acordada.
 - b) La empresa recogerá la transacción en el Estado de Flujos de Efectivo.
 - c) **Reconocerá un activo financiero.**
 - d) **En el caso de recibir anticipos deberían clasificarse como corrientes si son exigibles por los clientes.**
16. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con la prima de emisión:
- a) **En una adquisición inversa en la fecha de inscripción de la fusión o escisión, los ingresos y gastos del negocio adquirido deben registrarse contra la cuenta prima de emisión.**
 - b) Tanto en las sociedades anónimas como en las de responsabilidad limitada se utiliza el término prima de emisión.
 - c) Los gastos derivados de las transacciones con instrumentos de patrimonio propio deben registrarse directamente contra la cuenta de pérdidas y ganancias.
 - d) La prima de emisión aparece contablemente siempre que existe una emisión de acciones o participaciones.

17. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con las combinaciones de negocios del PGC:
- a) **Para identificar la empresa adquirente se atenderá a la realidad económica y no solamente a la forma jurídica de la combinación de negocios.**
 - b) El método de la adquisición solamente debe aplicarse en las combinaciones de negocios originadas como consecuencia de una fusión de varias empresas.
 - c) **La adquisición de parte de los elementos patrimoniales de una empresa, que constituya un negocio, es una combinación de negocios.**
 - d) **Una combinación de negocios puede dar lugar al reconocimiento de un fondo de comercio.**
18. Señale la/s respuesta/s correctas/s:
- a) Tanto el dividendo mínimo o preferente como el complementario de las acciones o participaciones sin voto, se califica desde una perspectiva contable como ingreso.
 - b) **La calificación contable de los instrumentos financieros “capital-deuda” es como pasivos.**
 - c) La calificación contable de los instrumentos financieros “capital-deuda” es como activos.
 - d) **Tanto el dividendo mínimo o preferente como el complementario de las acciones o participaciones sin voto, se califica desde una perspectiva contable como gasto.**
19. Señale la/s respuesta/s correctas/ en relación con los ingresos por ventas y prestación de servicios:
- a) **Una empresa reconocerá los ingresos por el desarrollo de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes.**
 - b) **Una empresa valorará los ingresos por ventas y prestación de servicios por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.**
 - c) Se reconocerán ingresos en las permutas de elementos homogéneos, como las permutas de productos terminados o mercancías intercambiadas entre dos empresas.
 - d) Una empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando se produzca la firma del contrato.

20. Señale la/s respuesta/s correctas/ en relación con el cumplimiento de una obligación a lo largo del tiempo. Concretamente, se entenderá que la empresa transfiere el control de un activo a lo largo del tiempo cuando se cumple alguno de los siguientes criterios:

- a) **La empresa produce o mejora un activo que el cliente controla a medida que se desarrolló la actividad.**
- b) **El cliente recibe y consume de forma simultánea los beneficios proporcionados por la actividad de la empresa a medida que la entidad la desarrolla.**
- c) **La empresa elabora un activo específico para el cliente sin un uso alternativo y la empresa tiene un derecho exigible al cobro por la actividad que se haya completado hasta la fecha.**
- d) Una empresa reconocerá los ingresos de una transacción en la que la transferencia del control sobre el activo se produce a lo largo del tiempo como un ingreso los criterios que se siguen para las obligaciones que se cumplen en un momento determinado.

I.2.2. NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

1. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con la formulación de cuentas consolidadas de acuerdo con las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC):
 - a) **El método de la participación o de puesta en equivalencia no es un método de integración propiamente dicho.**
 - b) Las sociedades multigrupo nunca forman parte del perímetro de consolidación.
 - c) El método de integración global se aplica a todas las sociedades dependientes y sociedades asociadas.
 - d) El método de integración proporcional se aplica a las sociedades dependientes.
2. Señale la/s respuesta/s correctas en relación con las NOFCAC:
 - a) El perímetro de consolidación está formado íntegramente por las empresas del grupo.
 - b) Se presume que existe *influencia significativa* cuando se posee, al menos el 10% de los derechos de voto.
 - c) **Para consolidar las sociedades multigrupo, una vez está definida la existencia de grupo, están admitidos el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia.**
 - d) La presentación de cuentas anuales consolidadas es voluntaria en España.
3. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la formulación de cuentas consolidadas de acuerdo con las NOFCAC:
 - a) Los grupos de coordinación (grupos horizontales) están obligados a formular cuentas anuales consolidadas en España.
 - b) El concepto de participación mayoritaria es fundamental para definir los sujetos de consolidación de acuerdo con las NOFCAC.
 - c) **El concepto de control como el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades es fundamental para definir los sujetos de consolidación.**
 - d) La existencia de empresas multigrupo es fundamental para definir la obligación de presentar cuentas anuales consolidadas.

4. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el método de consolidación proporcional:
- a) El importe de los socios externos siempre tiene valor positivo.
 - b) No es necesario calcular la diferencia de consolidación.
 - c) Solamente debe aplicarse con las empresas dependientes.
 - d) **Deberá aplicarse en los casos contemplados por la normativa pero siempre y cuando existan empresas del grupo.**
5. Señale la/s respuesta/s correcta/s relativas al proceso de consolidación contable:
- a) El beneficio no realizado frente a terceros obtenido de una operación interna debe eliminarse en función del porcentaje de participación.
 - b) El balance consolidado solamente refleja todas las transacciones del grupo, bien sean internas o con el exterior.
 - c) **El beneficio generado en una operación interna de existencias debe reconocerse cuando las existencias se vendan a terceros ajenos al grupo.**
 - d) **El beneficio no realizado frente a terceros obtenido de una operación interna debe eliminarse en su totalidad.**
6. Una empresa A adquiere por 720.000 euros el 60% de la empresa B cuando su Patrimonio neto ascendía a 1.000.000 euros. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es correcta respecto al cálculo del importe de la eliminación Inversión-Patrimonio Neto (NOTA: solo es correcta una de las respuestas):
- a) **La eliminación Inversión-Patrimonio neto es positiva y asciende a 120.000 euros.**
 - b) La diferencia de consolidación es negativa y asciende a 120.000 euros.
 - c) La diferencia de consolidación es positiva y asciende a 280.000 euros.
 - d) La diferencia de consolidación es negativa y asciende a 280.000 euros.

7. Señale la respuesta correcta considerando que estamos ante una empresa que adquiere en enero de 2014 por 3.200.000 euros el 80% de una empresa, que pasa a ser dominada. Se sabe que a 31 de diciembre de 2020 el Patrimonio de la empresa dominada ascendía a 4.000.000 euros. Indique cuál debe ser el importe de los socios externos o intereses minoritarios de la empresa dominada a 31.12.2020, suponiendo que se aplica el método de integración global y que no hay operaciones entre las empresas del grupo (NOTA: solo es correcta una de las respuestas):

- a) El importe de los socios externos de B asciende a 640.000.
- b) El importe de los socios externos de B asciende a 50.000.
- c) El importe de los socios externos de B asciende a 270.000.
- d) El importe de los socios externos de B asciende a 800.000.**

8. Señale la respuesta correcta respecto al valor de la Eliminación Inversión-Patrimonio Neto, teniendo en cuenta que la sociedad CABASA adquirió el control de la sociedad BRISA mediante las dos inversiones cuya información se expresa a continuación (NOTA: La puntuación de esta pregunta es el triple y solo es correcta una de las respuestas):

Fecha	%	Valor Adquisición (de Abasa a Bisa)	Valor razonable de activos y pasivos identificables de Bisa	Valor contable de activos y pasivos identificables de Bisa
Año 1	45	70.000		
Año 4	40	100.000	180.000	Capital 140.000 y Reservas 30.000
TOTAL	85	170.000		

- a) La eliminación Inversión-Patrimonio Neto asciende a 25.500.
- b) La eliminación Inversión-Patrimonio Neto asciende a 17.000.
- c) La eliminación Inversión-Patrimonio Neto asciende a 59.500.**
- d) La eliminación Inversión-Patrimonio Neto asciende a -10.000.

9. Señale la/s afirmación/es correcta/s:

- a) Cuando existan participaciones en el capital de la sociedad dominante, éstas deben figurar en el patrimonio neto, minorando los fondos propios.
- b) En el caso de participaciones recíprocas entre las sociedades dependientes, el fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación se debe calcular siguiendo los criterios generales.
- c) La eliminación inversión-patrimonio neto se realizará por etapas en el caso de participaciones indirectas.
- d) Cuando existan operaciones internas de existencias, los resultados producidos deberán diferirse hasta que se realicen.

10. Señale la/s afirmación/es correcta/s:

- a) Cuando existan variaciones en la participación de la dominante sobre alguna dependiente se contabilizará como transacciones con instrumentos de patrimonio y no se reconoce ningún resultado, siempre que no se pierda el control.
- b) Las sociedades multigrupo deben consolidarse siempre por el método de puesta en equivalencia.
- c) **Una empresa es asociada a efectos de la consolidación cuando el grupo ejerza una influencia significativa en su gestión. A estos efectos hay que considerar la existencia de voto potenciales.**
- d) La eliminación de resultados por operaciones internas en moneda extranjera deberá hacerse al tipo de cambio existente en el momento de la consolidación.

I.2.3. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

1. Señale la respuesta correcta. La estructura de las NIC/NIIF está formada:
 - a) Por un código alfa-numérico y su aplicación en las normas contables.
 - b) Por una serie de párrafos, unos que se refieren a cuestiones principales (letra normal), y otros, explicaciones adicionales (letra negrita).
 - c) **Por una estructura temática que organiza las NIC/NIIF en base a los elementos de los estados financieros.**
 - d) Por un conjunto de reglas específicas para la presentación de informes financieros.

2. Indique la respuesta correcta. En cuanto a la ordenación de las partidas, la NIC 1 (Presentación de estados financieros) permite la presentación del balance de acuerdo con:
 - a) **Tres alternativas.**
 - b) Cuatro alternativas.
 - c) Cinco alternativas.
 - d) Dos alternativas.

3. En cuanto al tratamiento contable de la Reserva de revalorización de la NIC 16 (Inmovilizado material), señale la respuesta correcta:
 - a) La Reserva de revalorización del inmovilizado material no podrá ser transferida a Reservas voluntarias a medida que el activo se usa por parte de la empresa.
 - b) **La Reserva de revalorización del inmovilizado material, podrá ser transferida directamente a Reservas voluntarias, cuando se produzca la baja en cuentas del activo.**
 - c) Las transferencias desde la cuenta de Reservas de revalorización a las cuentas de Reservas voluntarias, realizadas, pasarán necesariamente por la cuenta de resultados.
 - d) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta.

4. Con relación a la valoración posterior a su adquisición de los activos materiales de la NIC 16 (Inmovilizado material), señale la respuesta correcta:
- a) La revalorización de activos solo está permitida una vez al año para cada elemento del inmovilizado material.
 - b) La revalorización de activos no afecta a la base de amortización contable de los activos revalorizados.
 - c) El modelo de revalorización solo se aplica a los elementos de vida útil indefinida.
 - d) **Respecto a la valoración posterior del inmovilizado material, el modelo de revalorización señala que dicha valoración posterior se contabilizará según su valor razonable, menos su amortización acumulada menos su deterioro.**
5. De acuerdo con la NIC 38 (Activos intangibles), señale la respuesta correcta:
- a) Los gastos de investigación y desarrollo, según la NIC 38 se pueden activar siempre.
 - b) **Según la NIC 38, sólo se pueden activar los gastos de desarrollo.**
 - c) Según la NIC 38, sólo se pueden activar los gastos de investigación.
 - d) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta.
6. Indique la respuesta correcta. Las subvenciones oficiales relacionadas con activos (NIC 20. Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas), se presentan en el balance:
- a) Como ingresos diferidos.
 - b) Como deducciones del valor de los activos con los que se relacionan.
 - c) **A elegir, entre ingresos diferidos o como deducciones del valor de los activos con los que se relacionan.**
 - d) Como ingresos directamente imputados al patrimonio neto.

7. Indique la respuesta correcta. Según la NIC 33 (Ganancia por acción), el promedio ponderado de acciones en circulación se ajustará por las operaciones que hayan modificado el número de acciones sin exigir contraprestación alguna a los accionistas (por ejemplo, en la emisión gratuita de acciones), y considera que la operación ha tenido lugar:
- a) En la fecha de la emisión gratuita de las acciones.
 - b) A principios de año.**
 - c) En la fecha de la aceptación de las acciones gratuitas por parte de los accionistas.
 - d) En la fecha de la suscripción de las acciones gratuitas por parte de los accionistas.
8. En cuanto a los dos modelos de negocio señalados en la NIIF 9 (Instrumentos financieros), señale la respuesta correcta:
- a) En cuanto al modelo de negocio "mantener para cobrar los flujos de efectivo", su objetivo es mantener los activos financieros y cobrar los flujos de efectivo en las fechas específicas.**
 - b) En cuanto al modelo de negocio "mantener para cobrar los flujos de efectivo", su objetivo es una combinación de vender los activos financieros y cobrar los flujos de efectivo en las fechas específicas.
 - c) En cuanto al modelo de negocio "mantener para cobrar los flujos de efectivo y vender los activos financieros", las ventas de activos financieros son esporádicas y de reducida cuantía.
 - d) En cuanto al modelo de negocio "mantener para cobrar los flujos de efectivo" las ventas de activos financieros son mayores en frecuencia y cuantía que en el modelo "mantener para cobrar los flujos de efectivo y vender los activos financieros".
9. Indique la respuesta correcta. Según la NIC 33 (Ganancia por acción), las acciones se incluirán en el promedio ponderado desde:
- a) La fecha del desembolso en efectivo en las ampliaciones de capital con desembolso en efectivo.**
 - b) El momento en que se originan las deudas en la emisión de acciones para la cancelación de deudas.
 - c) La fecha de la emisión de las acciones en las conversiones de obligaciones en acciones.
 - d) La fecha en que se acuerde la prestación de servicios en la emisión de acciones a cambio de la prestación de servicios.

10. Supongamos que un activo intangible ha sido revalorizado con abono a la "Reserva de revalorización", y posteriormente queda eliminada esta cuenta. Ante una posterior reducción del valor razonable del activo intangible, ¿cuál será la cuenta de cargo según la NIC 38 (Activos intangibles) ?:

- a) **Una cuenta de gastos.**
- b) Una nueva cuenta de Reserva de revalorización.
- c) Una cuenta de ingresos.
- d) Una cuenta de Amortización acumulada.

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

1. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la contabilidad para entidades sin fines lucrativos:
 - a) **Se sustituye, en la definición de activo, la referencia al logro de rendimientos económicos por rendimientos aprovechables en la actividad futura.**
 - b) Las cuentas anuales las integran: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de flujo de efectivo, el estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria.
 - c) **En lo relativo a activos no generadores de flujos de efectivo, se incorpora un criterio de valoración de manera que el coste de reposición es la mejor estimación del valor en uso de dichos activos, a efectos de calcular su deterioro.**
 - d) Deben reconocerse en el momento del pago las ayudas otorgadas por la entidad.
2. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la contabilidad para entidades sin fines lucrativos:
 - a) Las aportaciones realizadas a fondo social deben reconocerse por su valor en uso.
 - b) Deben tratarse siempre como permutas comerciales las permutas cuando se intercambian bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.
 - c) **Debe reconocerse una pérdida por deterioro del valor de un bien de inmovilizado si su valor en libros es superior a su importe recuperable.**
 - d) **Las cuentas de pérdidas y ganancias muestra, entre otros, el aumento y disminución del patrimonio neto.**
3. Señale la/s respuesta/s correcta/s con la valoración de los bienes del patrimonio histórico en relación con la contabilidad para entidades sin fines lucrativos:
 - a) La valoración en el momento inicial es por el coste histórico.
 - b) **La valoración en el momento inicial es por el valor razonable.**
 - c) La valoración en el momento inicial es por el valor en uso.
 - d) La valoración en el momento inicial es por el valor recuperable.

4. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los criterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos:
- a) No se prevé ningún criterio específico.
 - b) **Operaciones de arrendamiento financiero.**
 - c) **Deudas por ayudas concedidas en el ejercicio de la propia actividad.**
 - d) **Gasto por impuesto de sociedades.**
5. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los criterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos:
- a) **Las ayudas monetarias concedidas por la entidad a sus beneficiarios originan el reconocimiento de un pasivo.**
 - b) En el caso de que la ayuda monetaria concedidas por la entidad a sus beneficiarios sean plurienal, no se reconoce ningún pasivo.
 - c) **En el caso de préstamos concedidos o recibidos en el ejercicio a tipo de interés cero, se registran por el importe entregado o recibido.**
 - d) **En el caso de préstamos concedidos o recibidos en el ejercicio a tipo de interés inferior al mercado, los intereses se reconocen en la cuenta de resultados.**
6. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la declaración de un concurso de acreedores:
- a) La declaración del concurso trae consigo el vencimiento de las deudas .
 - b) **La declaración judicial del concurso de acreedores supone una modificación de los derechos y obligaciones del deudor.**
 - c) **Los principios contables no se ven afectados por el sólo hecho de declararse el concurso.**
 - d) Tras la declaración del concurso, los principios contables no son aplicables.

7. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los activos no generadores de flujos de efectivo (ANGFE) en empresas públicas:

- a) Estas empresas se rigen por exactamente las mismas normas que las empresas no públicas.
- b) **Se entiende por ANGFE los elementos del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial.**
- c) Si se producen arrendamientos de ANGFE a terceros se presume que se transfieren sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad.
- d) **El concepto de ANGFE es un concepto clave de la norma específica de empresas públicas.**

8. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los indicios de deterioro de valor en empresas públicas:

- a) **La evaluación del posible deterioro de valor debe realizarse, al menos, al cierre del ejercicio.**
- b) **Toda empresa pública debe evaluar si existe deterioro de valor, debiendo estimar su importe recuperable.**
- c) No debe comprobarse anualmente si existe deterioro de valor de los inmovilizados intangibles de vida útil indefinida.
- d) **La cuenta fondo de comercio adquirido no debe ser sometida a deterioro de valor.**

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las entidades financieras:

- a) **En banca existen provisiones de activo y de pasivo.**
- b) La contabilidad bancaria es de uso exclusivo del Banco de España.
- c) **La banca debe seguir las circulares contables emitidas por el Banco de España.**
- d) En la contabilidad bancaria siempre hay que tener presente la información emitida por la Comisión Nacional del mercado de Valores.

10. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las entidades financieras:

- a) **Los bancos son entidades normalmente muy apalancadas.**
- b) **La cesión de activos con pacto de recompra no se dará de baja del balance en una entidad financiera.**
- c) Las insolvencias y deterioros asociados a la inversión crediticia se registra como una provisión de pasivo.
- d) **Las entidades financieras deben registrar pérdidas esperadas para sus clientes y carteras.**

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.

I.3.1. ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS.

1. Señale cuál/es de las siguientes afirmaciones son correcta/s:

AFIRMACIONES	VERDADERA	FALSA
Si una empresa tiene unos costes variables de 50.000€ y unos costes fijos de 70.000€, el importe del umbral de rentabilidad asciende a 120.000€		X
La ratio Precio de una acción/valor contable siempre será inferior a 1		X
Cuanto mayores son los costes fijos los resultados de la empresa serán menos sensibles a las variaciones de las ventas	X	
El ratio Pay-out (Dividendos por acción/beneficio por acción) siempre tendrá un valor igual o menor que 1		X

2. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la rentabilidad financiera (rentabilidad de los capitales propios o ROE):
- Se obtiene restando los gastos de explotación de los ingresos de explotación.
 - Siempre es mayor o igual a la rentabilidad económica (ROA o rentabilidad de la empresa).
 - Representa la retribución que perciben los prestamistas de la empresa.
 - Es una magnitud representativa de la retribución que perciben los propietarios de la empresa.**

3. Determine el valor de unas ratios conociendo que se trata de una empresa comercial que presenta los siguientes valores agrupados por masas patrimoniales a 31.12.2022: Activo no corriente: 2.930; Activo corriente: 3.030; patrimonio neto: 3.400; Pasivo no corriente: 200; Pasivo corriente: 2.360. No obstante, se ha detectado la existencia de los siguientes errores en las anotaciones contables que modifican el valor de las siguientes cuentas:

(557) Dividendo activo a cuenta	60
(130) Subvenciones oficiales de capital	340
(480) Gastos anticipados	50
(558) Socios por desembolsos exigidos	280
(476) Organismos de la seguridad Social, acreedores	50

Ratios que deben calcularse	Valor obtenido
Pasivo corriente/Patrimonio neto	
Activo corriente/Pasivo corriente	

4. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con empresas con alta rotación de activos y bajo margen de beneficio:
- a) **Siguen una estrategia de liderazgo en costes.**
 - b) Tienen EBIT negativo (Beneficio antes de intereses e impuestos).
 - c) Tienen un ROA mayor que 1.
 - d) Las empresas con alta rotación tienen alto margen de beneficio.
5. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la posible diferencia entre el Fondo de Maniobra según valores en libros (FM) y el Fondo de Maniobra Necesario (FMN):
- a) Si FM es menor que el FMN pueden existir recursos ociosos dentro de los elementos de naturaleza corriente.
 - b) **Si FM es mayor que el FMN pueden existir recursos ociosos dentro de los elementos de naturaleza corriente.**
 - c) El importe en unidades monetarias del FM y del FMN siempre coincide.
 - d) El importe en unidades monetarias del FM y del FMN nunca coincide.

6. Señale la respuesta correcta dados los siguientes datos de la empresa A:
- ventas 50.000.000 €
 - Saldo inicial de cuentas a cobrar 6.000.000 €
 - Saldo final de cuentas a cobrar 8.000.000 €
- a) Las ventas cobradas en el ejercicio ascienden a 50.000.000€.
 - b) Las ventas cobradas en el ejercicio ascienden a 52.000.000€.
 - c) Las ventas cobradas en el ejercicio ascienden a 58.000.000€.
 - d) Las ventas cobradas en el ejercicio ascienden a 48.000.000 €.**
7. Señale la/s respuesta/s correcta/s sabiendo que el ratio bursátil PER (valor de cotización/beneficio por acción) de la empresas A es 12 y el de la empresa B son 10.
- a) Al ser el PER de A superior al de B, la empresa B es más rentable que la A.
 - b) Las acciones de la empresa B son más caras que las de A.
 - c) El PER mide la capacidad de las empresas para hacer frente a sus deudas a largo plazo.
 - d) Las acciones de la empresa A son más caras que las de B.**
8. Señale cuál/es de las siguientes afirmaciones son correctas:
- a) La ratio de cobertura financiera de la deuda (Deuda neta/EBITDA) mide la capacidad de devolución de la financiación ajena en número de años.**
 - b) Dos empresas con idénticos costes fijos pero diferentes costes variables, la ratio bursátil Valor de la empresa/EBITDA suele utilizarse por empresas de capital riesgo para decidir si invertir o no en una empresa.**
 - c) El endeudamiento puede tener efectos positivos en una empresa siempre que el gasto financiero de los mismos sea inferior a la rentabilidad económica de la empresa.**
 - d) En las empresas con alto crecimiento normalmente la ratio bursátil Dividendo por acción/ Precio de la acción tiene valores muy pequeños debido a que los beneficios se reinvierten en la empresa.**

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el grado de apalancamiento operativo,
- a) Cuanto mayor sea el grado de apalancamiento operativo antes alcanza la empresa su punto muerto.
 - b) **La empresa de mayor grado de apalancamiento operativo es aquella que tiene mayores costes fijos.**
 - c) Cuanto mayor sea la relación entre costes fijos y costes variables menor será el grado de apalancamiento operativo.
 - d) El grado de apalancamiento operativo indica las posibilidades futuras de cubrir costes.

I.3.2. CONTABILIDAD ANALÍTICA DE COSTES, PRESUPUESTARIA Y DE GESTIÓN.

1. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con los elementos que integran el coste de producción:
 - a) Precio adquisición de las materias primas y otras materias consumibles y el precio de adquisición de otros factores de producción directamente imputables al activo.
 - b) Precio adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, y la parte razonable que corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo.
 - c) Precio adquisición de las materias primas y otras materias consumibles.
 - d) Precio adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el precio de adquisición de otros factores de producción directamente imputables al activo y la parte razonable que corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo.**

2. Señale la/s afirmación/es verdaderas:
 - a) Los costes estándares ejercen un sistema de control sobre las desviaciones registradas en costes.**
 - b) El coste estándar se puede utilizar para determinar el coste de los productos siempre y cuando el resultado de su aplicación no difiera del coste de producción real, considerando el principio de importancia relativa.**
 - c) Los costes estándares coinciden con el valor razonable.
 - d) Los costes estándares sirven para valorar parte de los activos en el balance.

3. En relación con la producción conjunta, señale la/s afirmación/es verdadera/s:
- a) Se habla de producción conjunta cuando, durante el proceso productivo, se obtienen productos con un valor de mercado similar.
 - b) **En la producción conjunta el reparto de costes comunes se tiene que basar en criterios objetivos con la orientación de que los costes imputados a cada producto estén en consonancia con el valor neto realizable.**
 - c) La producción conjunta supone que durante el proceso de producción se obtienen simultáneamente dos productos.
 - d) **Los puntos de separación son aquellos puntos a partir de los que los productos y sus costes pueden identificarse individualmente en un proceso de producción conjunta.**
4. Señale la/s respuesta/s correcta/s en el caso de costes separables en un caso de producción conjunta:
- a) Los costes separables en un caso de producción conjunta son los costes de transformación a partir del punto de separación.
 - b) Los costes separables en un caso de producción conjunta son la parte de los costes conjuntos asignables a un producto.
 - c) Los costes separables en un caso de producción conjunta son todos los costes anteriores a la asignación conjunta.
 - d) **Los costes separables en un caso de producción conjunta son los costes de transformación en el punto de separación.**
5. Señale cuál/es de la/s siguientes afirmación/es son verdaderas:
- a) Los precios de transferencia siempre tienen que establecerse a valores de mercado.
 - b) **Para la imputación de los costes indirectos de producción al producto deben utilizarse criterios de distribución razonables previamente definidos.**
 - c) Los costes directos de producción son aquellos que pueden asignarse a los productos con un nivel de error inferior al 5%.
 - d) Las transacciones entre secciones siempre deben valorarse al coste de producción.

6. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es verdadera en relación con los costes de subactividad (NOTA: solamente hay una respuesta cierta y esta pregunta puntúa el doble que las anteriores). Supongamos que la cuota de amortización anual de una máquina es de 1.000€ y que la máquina tiene una capacidad para fabricar 5.000 unidades físicas. Partiendo de la hipótesis de que solamente fabrica 4.000 unidades, señale el importe que deben imputarse como gasto por el exceso de capacidad no utilizada:
- a) 800.
 - b) 200.**
 - c) 1000.
 - d) 900.
7. En relación con las mermas, señale la/s respuesta/s correcta/s:
- a) Las indemnizaciones obtenidas por siniestros en inventarios se deducen del coste de producción.
 - b) Las indemnizaciones obtenidas por siniestros en inventarios se reconocen como ingresos del período.**
 - c) Las mermas tiene un tratamiento contable similar a los subproductos
 - d) Las mermas en los procesos productivos forman parte del coste de producción.**
8. En relación con la producción equivalente de un período, señale la/s respuesta/s correcta/s:
- a) La producción equivalente de un período es la que se obtiene en condiciones de uso total de la capacidad productiva, sin considerar la subactividad.
 - b) La producción equivalente de un período es el número de unidades físicas acabadas y no acabadas, expresadas en términos de unidades acabadas.**
 - c) La producción equivalente de un período es el nivel de producción obtenido en el ejercicio anterior.
 - d) La producción equivalente de un período es el número de unidades físicas de productos totalmente acabados en el mismo.

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con lo que debe considerarse como el coste de la capacidad excesiva:
- a) **Debe considerarse un coste del período.**
 - b) Debe considerarse un coste de los productos terminados y semiterminados.
 - c) Debe considerarse un coste financiero.
 - d) Debe considerarse un coste de subactividad.

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 métodos de valoración basados en costes o de valoración analítica:
 - a) **Su base son los componentes patrimoniales.**
 - b) Ofrece una valoración que normalmente es mayor que la obtenida con los métodos basados en los flujos descontados.
 - c) Valora atendiendo a la evolución futura de la empresa.
 - d) **Ofrecen una valoración desde una perspectiva estática.**

2. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con la aplicación fundamental de los métodos de valoración basados en costes o de valoración analítica:
 - a) Suelen utilizarse en el caso de negocios con resultados positivos.
 - b) **Suelen utilizarse en el caso de negocios con resultados negativos.**
 - c) **Suelen utilizarse en negocios en los que es muy complejo realizar proyecciones de rendimiento futuras.**
 - d) Suelen utilizarse en empresas con pocos elementos de activo no corriente.

3. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el fondo de comercio:
 - a) En la valoración de empresas siempre tiene un valor positivo.
 - b) **Tras su reconocimiento inicial, se valorará por el precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro.**
 - c) Su valoración es muy relevante cuando en la valoración de empresas se utilizan métodos patrimoniales.
 - d) Su determinación es importante si se utilizan métodos mixtos para la valoración de empresas.

4. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el valor de liquidación:
- a) **El valor de liquidación no considera el principio contable de gestión continuada.**
 - b) El valor de liquidación valora todos los elementos patrimoniales en bloque.
 - c) **El valor de liquidación suele coincidir con el valor neto realizable.**
 - d) El valor de liquidación suele coincidir con el valor en uso.
5. 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 la estimación de los flujos de caja futuros.**
 - b) Estos métodos de valoración se basan en la estimación de flujos de caja históricos.
 - c) **Estos métodos de valoración requieren determinar una tasa de descuento.**
 - d) Estos métodos de valoración se basan en los resultados empresariales.
6. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los métodos de valoración basados en el descuento de los flujos de caja:
- a) **Los flujos netos de caja consideran: i) un período explícito y proyectado que se encuentra delimitado en un período de n años y ii) un período a partir de los n años tratado en perpetuidad.**
 - b) **Este método de valoración hace depender el valor de la empresa de: los flujos de efectivo esperados, el valor residual y de la tasa de descuento o actualización.**
 - c) **Este método de valoración tiene en cuenta la inflación ya que influye en la cuantía de los flujos futuros.**
 - d) La tasa de descuento aplicada en este método de valoración es única e independiente del riesgo empresarial.

7. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los flujos a actualizar en el método de descuento de flujos de caja:
 - a) Nunca pueden determinarse flujos de caja parciales
 - b) En las variaciones del capital circulante no se consideran las variaciones con las Administraciones públicas
 - c) **La corriente de flujos a actualizar es el flujo de caja total de la empresa, entendido como el valor de la renta neta, después de impuestos, que se espera que se genere la actividad de explotación.**
 - d) **La determinación del descuento de flujos de caja se utiliza para determinar el valor de una empresa.**

8. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la determinación de la tasa de descuento en el método de descuento de flujos:
 - a) La tasa de descuento permite determinar en el momento presente los flujos de efectivo pasados.
 - b) La tasa de descuento es única
 - c) **La tasa de descuento permite determinar en el momento presente los flujos de efectivo futuros**
 - d) Siempre coincide con la tasa de una inversión sin riesgo

9. 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.

10. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los métodos de valoración comparativos o por múltiplos:
 - a) Estos métodos de valoración nunca se utilizan en la valoración de empresas cotizadas.
 - b) **Se trata de un método de valoración ligado a los precios de mercado.**
 - c) **Este método de valoración consiste en valorar una empresa en comparación con otra que se hubiese transmitido recientemente.**
 - d) Estos métodos de valoración se basan en las expectativas futuras de la empresa.

MÓDULO II.3. OTRAS MATERIAS

1. Se dice que un proyecto de inversión es efectuable cuando:
 - a) El valor actualizado neto del proyecto es igual a cero.
 - b) El valor actualizado neto del proyecto es mayor que cero.**
 - b) El valor actualizado neto del proyecto es menor que cero.
 - c) Ninguna de las respuestas anteriores es correcta.

2. En relación con los *stakeholders* (grupos de interés), señale la/s respuesta/s correcta/s:
 - a) Los *stakeholders* se refiere a los grupos de interés que tienen interés en la empresa, utilizándose ambos como sinónimos.**
 - b) El término *stakeholder* se utiliza para referirse a los accionistas.
 - c) El concepto de *stakeholders* se utiliza cuando estamos en empresas preocupadas por la sostenibilidad.
 - d) Solamente puede hablarse de *stakeholders* cuando hablamos de Entidades de Interés Público.

3. El gerente de una empresa desea realizar cambios en la oficina. Para ello ha pedido material a dos suministradores. De las pruebas realizadas con el suministrador A obtiene que la duración media es de 6,5 y la varianza de 2,25. De las pruebas del material del suministrador B obtiene que la media y la varianza son el doble que las del suministrador A. ¿A qué suministrador debería comprar el material?
 - a) Suministrador A.
 - b) Suministrador B.**
 - c) A cualquiera de los dos.
 - d) Todas las respuestas son correctas.

4. Señale la/s respuesta/s correcta/s:
 - a) En estadística la mediana representa el valor de la variable en posición central en un conjunto de datos ordenados.**
 - b) En estadística la moda es el valor más bajo en una distribución de datos dada.
 - c) En estadística la media es una medida de dispersión.
 - d) En estadística la varianza es la raíz cuadrada de la varianza.**

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

- a) La planificación empresarial puede realizarse después de la puesta en práctica de determinadas acciones.
- b) El gestor financiero deberá centrarse en maximizar los beneficios empresariales, pero únicamente a largo plazo.
- c) Maximizar el valor contable de la empresa será el objetivo fundamental dentro de la dirección financiera, acometiendo proyectos de inversión rentables.
- d) **La planificación empresarial supone decidir con antelación qué se desea conseguir, qué debe hacerse para lograrlo, cómo, dónde, quien y cuando se hará.**

Examen de aptitud profesional para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) Segunda fase

Orden ETD/479/2023, de 5 de mayo, 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.

Se aporta inicialmente sólo el enunciado para su desarrollo por parte del lector. Con posterioridad se facilita el mismo texto con la solución propuesta y los comentarios indicados.

ENUNCIADO

ÍNDICE

SUPUESTO 1.	OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA	2 PUNTOS Página__132
SUPUESTO 2.	CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. MATERIALIDAD, PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS, IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS Y RESPUESTAS A ÉSTOS	3 PUNTOS Página__140
SUPUESTO 3.	INFORME DE AUDITORÍA: OPINIÓN DE AUDITORÍA Y CONTENIDO	2 PUNTOS Página__158
SUPUESTO 4.	CONTROL DE CALIDAD DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA	1,5 PUNTOS Página__166
SUPUESTO 5.	AUDITORÍA DE UN GRUPO CONSOLIDADO: IMPORTANCIA RELATIVA	1,5 PUNTOS Página__171

SUPUESTO 1. OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA.**PUNTUACIÓN: 2 PUNTOS**

Instrucciones. Las respuestas incorrectas no restan de la puntuación final del supuesto.

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

1. Indique la situación en la que las entidades constituyen red (considerando únicamente las circunstancias descritas en cada apartado):

- A. Dos sociedades de auditoría en las que una de ellas tenga la capacidad de nombrar a la mayoría de los miembros del consejo de administración de la otra.
- B. Dos sociedades de auditoría que han firmado un acuerdo exclusivamente para la realización de una auditoría conjunta y no mantienen ninguna otra relación.
- C. Dos sociedades de auditoría que tienen un acuerdo de cooperación verbal por un plazo superior a 12 meses y en virtud del cual las decisiones en materia de gestión financiera se toman de manera separada en cada entidad.
- D. Una sociedad de auditoría A y otra sociedad de auditoría B que ostenta una participación del 15% en A pero que no tiene la capacidad de disponer de la mayoría de los derechos de voto.

A	B	C	D

2. Se entiende que existe interés significativo directo cuando:

- A. El auditor adquiere bienes de la entidad auditada en las mismas condiciones de mercado, en el ámbito del curso normal de los negocios de dicha entidad y en condiciones de independencia mutua.
- B. El auditor adquiere bienes de la entidad auditada que representan menos del 10% del patrimonio del auditor cuando en los honorarios de la relación no concurren las circunstancias contempladas en el artículo 52 del RLAC.
- C. El auditor y la sociedad auditada mantienen una relación empresarial en la que los honorarios derivados de la relación no superan el 3% de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de personas jurídicas o de los ingresos anuales, en el caso de personas físicas.
- D. La tenencia por el auditor de un préstamo concedido por la entidad auditada, que no es una entidad financiera, que suponga más de un 10% del patrimonio del auditor.

A	B	C	D

3. ¿En cuál de los siguientes supuestos existe causa de incompatibilidad?

- A. El auditor de cuentas realiza servicios de contabilidad en una entidad vinculada con la que la entidad auditada no tiene una relación de control a la entidad auditada.
- B. El auditor de cuentas es directivo de una entidad con la que la entidad auditada tiene una relación de control.
- C. El auditor de cuentas realiza servicios de auditoría interna en una entidad vinculada sin relación de control con la entidad auditada y el órgano de gestión de la entidad auditada es responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.
- D. El auditor de cuentas realiza servicios de valoración que tienen un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los es-

tados financieros de una entidad con la que la entidad auditada no tiene una relación de control y la estimación de dicho efecto está documentada de forma exhaustiva.

A	B	C	D

4. ¿En cuál de las siguientes situaciones existe causa de incompatibilidad?

- A. En caso de que un familiar del auditor principal responsable de un trabajo de auditoría, que firme el informe de auditoría a título individual, acepte un obsequio, que se considere de valor insignificante, de dicha entidad auditada.
- B. En caso de un familiar con vínculos estrechos de una persona distinta de los auditores principales responsables de un trabajo de auditoría, que sea auditor y que forme parte de la organización del auditor y con capacidad de influir en el resultado final de la auditoría, acepte un obsequio, que se considere de valor insignificante, de dicha entidad auditada.
- C. En caso de un hermano del auditor principal responsable que no conviva con él que posea instrumentos financieros de la entidad dominante de la entidad auditada que sean significativos y no se posean a través de una institución de inversión colectiva diversificada.
- D. Los cónyuges de los familiares referidos en el apartado C) posean instrumentos financieros de la entidad dominante de la entidad auditada cuando sean significativos y no se posean a través de una institución de inversión colectiva diversificada.

A	B	C	D

5. Señale la afirmación correcta en cuanto al régimen de contratación de auditores para entidades no de interés público:

- A. Una entidad contrata un auditor para la realización de un trabajo de auditoría obligatoria por un periodo de cinco años y, al final del quinto año, prorroga el contrato por cuatro años.
- B. Una entidad contrata un auditor para la realización de un trabajo de auditoría voluntaria por un periodo de cinco años y, al final del quinto año, prorroga el contrato por cuatro años.
- C. Una entidad contrata un auditor para la realización de un trabajo de auditoría obligatoria por un periodo de cinco años y antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales del último ejercicio, ninguna de las partes comunica voluntad de prorrogar el contrato, se entenderá prorrogado en otros cinco años.
- D. Una entidad contrata un auditor para la realización de un trabajo de auditoría obligatoria por un periodo de cinco años y, debido a divergencias de opinión sobre tratamientos contables, la entidad auditada puede rescindir el contrato con el auditor a la finalización del tercer año por la existencia de justa causa.

A	B	C	D

6. Señale la respuesta incorrecta en relación con la prestación de servicios de no auditoría en una entidad de interés público:

- A. Se considera que el auditor de cuentas tiene prohibido, en todo caso, realizar servicios de recursos humanos relacionados con cargos directivos de la entidad auditada.
- B. Se considera que el auditor de cuentas tiene prohibido realizar servicios en relación con el impuesto sobre las rentas del trabajo para la entidad auditada.
- C. Se considera que el auditor de cuentas tiene prohibido realizar servicios jurídicos relacionados con el asesoramiento general para la entidad auditada.
- D. Se considera que el auditor de cuentas tiene prohibido realizar servicios de asistencia en materia de litigios para la entidad auditada.

A	B	C	D

7. En relación con la causa de abstención por honorarios percibidos, señale la afirmación correcta:

- A. Si una sociedad de auditoría que no es pequeña, superados los tres primeros ejercicios sociales tras su inscripción en el ROAC, perdió un cliente relevante en el ejercicio X, que representaba el 25% 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.
- B. Si la sociedad de auditoría que no es pequeña, sin considerar su red, superados los tres primeros ejercicios sociales tras su inscripción en el ROAC, 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.
- C. Una sociedad de auditoría, superados los tres primeros ejercicios sociales tras su inscripción en el ROAC, 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 35% en la relación entre los honorarios totales percibidos de una entidad, que no tiene la condición de entidad de interés público, 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 Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, también resultarán de aplicación.

A	B	C	D

8. Señale la afirmación incorrecta en relación con las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría:

- A. Un auditor no responsable del trabajo de auditoría, pero que haya formado parte del equipo del encargo, no puede ostentar un interés financiero directo y significativo en la entidad auditada a los 3 meses de la finalización de dicho trabajo.
- B. El auditor responsable del trabajo de auditoría no podrá formar parte del órgano de dirección de una entidad con la que la entidad auditada tenga una relación de control a los 6 meses de la finalización de dicho trabajo.
- C. El auditor responsable del trabajo de auditoría no podrá disponer de un interés financiero de una entidad con la que la entidad auditada tenga una relación de control si este interés deriva de causas sobrevenidas no imputables al auditor y éste ha dejado de tener vinculación en la sociedad de auditoría.
- D. Un auditor (no socio), distinto del auditor principal responsable del trabajo de auditoría, que tenga responsabilidad de supervisión de dicho trabajo e influencia en el resultado final, no podrá ostentar un interés financiero indirecto y significativo en una entidad con la que la entidad auditada tenga una relación de control a los 10 meses de la finalización de dicho trabajo.

A	B	C	D

9. En relación con los honorarios de los trabajos de auditoría sobre entidades de interés público, señale la respuesta incorrecta:

- A. Los honorarios de auditoría no podrán tener carácter contingente.
- B. Cuando los honorarios totales pagados por una entidad de interés público durante cada uno de los tres últimos ejercicios superen el 15% de los honorarios totales obtenidos por una sociedad de auditoría pequeña, la comisión de auditoría, sobre la base de un examen a las amenazas a la independen-

cia y las medidas para atenuarlas, podrá autorizar excepcionalmente que se realice la auditoría del ejercicio inmediato siguiente.

- C. Suponiendo lo indicado en la letra B), si los honorarios continúan superando el 15% de los honorarios totales percibidos por dicho auditor en el año cuarto, el comité de auditoría decidirá si dicho auditor puede seguir realizando la auditoría durante un periodo adicional de tres años.
- D. En el caso de un auditor que preste servicios de no auditoría a la entidad auditada, su matriz o sus controladas, distintos de los establecidos en el artículo 5.1 Reglamento 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, durante un periodo de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por estos servicios en el cuarto año no podrán exceder del 70% de la media de los honorarios de auditoría obtenidos de las mismas entidades durante los últimos tres ejercicios consecutivos.

A	B	C	D

10. Señale la respuesta correcta en relación con los honorarios y transparencia de los auditores con respecto a los trabajos de auditoría sobre entidades no de interés público:

- A. Los honorarios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo que deban desempeñarlas y estos honorarios deberán calcularse también en función de la prestación de servicios de no auditoría.
- B. Los honorarios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo que deban desempeñarlas y estos honorarios no podrán modificarse en función del posible cambio de circunstancias iniciales que sirvieron de base para el cálculo de los honorarios.
- C. Los honorarios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo que deban desempeñarlas y dichos honorarios no podrán tener carácter contingente. No se consideran contingentes los dispuestos por resolución judicial.

D. Los honorarios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo que deban desempeñarlas y, asimismo, estos auditores podrán percibir otra remuneración por la realización de este trabajo de auditoría.

A	B	C	D

SUPUESTO 2. CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. MATERIALIDAD, PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS, IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS Y RESPUESTAS A ÉSTOS.**PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS****ENUNCIADO.**

Usted está auditando las cuentas anuales de la compañía “ROAC 2023, S.A.” al 31 de diciembre de 2022. Se trata del segundo año que somete sus Cuentas Anuales (CCAA) a auditoría de cuentas. El año pasado la opinión fue con salvedades por limitación al alcance por no haber estado presentes ni en el inventario a 1 de enero de 2021 ni en el de 31 de diciembre de ese año, al haber sido contratados en febrero de 2022. Su equipo de auditoría ha efectuado una toma de datos de la sociedad. Junto al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias, sus colaboradores han obtenido información sobre la actividad y sobre el sistema de control interno de la mercantil.

LA EMPRESA

- La sociedad anónima “ROAC 2023, S.A.” se constituyó en Madrid en el año 1992.
- Es una empresa familiar dedicada a la fabricación por encargo de moldes para la fabricación de envases para transporte y conservación de pescados, mariscos y fresas.
- El capital de la compañía está dividido entre 4 socios, a razón de:
 - ▶ 3 socios poseen un 30% de las acciones cada uno de ellos.
 - ▶ LUNA, S.A. posee el 10% de las acciones.
- Los tres socios ocupan cargos ejecutivos dentro de la sociedad y son los que toman las decisiones de explotación.
- La toma de decisiones más relevantes de inversión (superiores a 60.000 euros) y financiación (superiores a 60.000 euros) se adoptan por unanimidad en el Consejo de Administración, en el que están representados todos los socios.

- La empresa elabora un presupuesto anualmente y efectúa la correspondiente liquidación del mismo extrayendo desviaciones y conclusiones.
- Expansión a nuevas ubicaciones.

INSTALACIONES

- Dispone de instalaciones industriales que ocupan una superficie de 750 m².
- La plantilla de la empresa posee una gran experiencia.
- La constituyen unos 70 trabajadores, aunque aumenta en los períodos de mayor actividad a través de una Empresa de Trabajo Temporal.

ESTRUCTURA ORGANIZATIVA

- La gestión la lleva el director Gerente, al que identificaremos como GERENTE, que actualmente está pasando un momento personal delicado debido a la enfermedad de un familiar cercano. De él dependen orgánicamente los dos grandes departamentos en los que está dividida:
 - ▶ Administración, de la que dependen las compras, ventas, contabilidad y recursos humanos.
 - ▶ Producción, de la que dependen la Oficina Técnica, Planta, Almacén y Calidad.
- Los puestos de Gerente, de director de Administración y de Producción los ocupan los tres socios ejecutivos.
- Hemos podido comprobar que el GERENTE comunica continuamente la necesidad de que la integridad y los valores éticos se comuniquen día a día a los miembros de toda la organización. Hemos estado reunidos con GERENTE y directores y nos confirman su compromiso con el cumplimiento del sistema de control interno.
- Cualquier decisión de inversión superior a 12.000 euros necesita la aprobación del Gerente. En todo caso, cualquier operación de financiación necesita la aprobación del Gerente.

- DIEGO lleva trabajando en la empresa desde hace 10 años y es muy competente. Realiza su trabajo asistiendo a la empresa por las tardes.
 - ▶ Lleva la contabilidad y prepara la información contable mensuales y anual. Se le da mucha importancia al cierre mensual.
 - ▶ Hemos observado que tiene la convicción de que GERENTE no valora su trabajo ya que no le ha subido el sueldo en los últimos tres años. DIEGO tiene dos hijos que quieren ir a la Universidad (está muy preocupado por si podrá pagar sus estudios).
- El proceso de elaboración de las Cuentas Anuales (CCAA) lo realiza un despacho de economistas de reconocido prestigio y todos con reconocimiento de Expertos Contables.

SISTEMA DE PROCESO DE DATOS

- En este ejercicio se ha producido la instalación de nuevos y significativos sistemas de tecnologías de información relacionados con la información financiera.
- Los controles establecidos son los siguientes:
 - ▶ El acceso de los usuarios a la red se encuentra controlado por un login que requiere el ingreso de un nombre de usuario y su contraseña correspondiente.
 - ▶ Existen procedimientos de recuperación automática de archivos que permiten regenerar un archivo dañado.
 - ▶ Existe una definición de Políticas de Seguridad de la Información.
 - ▶ El *firewall* registra los intentos de acceso denegados en su entrada.
- Durante el ejercicio han ocurrido varios cortes de suministro eléctrico lo cual ha ocasionado fallos en el proceso automático de facturación.

EL PRODUCTO

- La fabricación por encargo implica que la compañía elabore productos que se adaptan plenamente a los requerimientos y necesidades de sus clientes, por lo que se debe acomodar la producción a cada pedido, compliéndose tanto el proceso de elaboración como su gestión y control.
- El moldeo por inyección del poliespán (poliestireno expandido) es el proceso más común utilizado para envases. Ha experimentado una serie de cambios en los últimos años, incluyendo una mayor rapidez de comercialización.
- Una de las estrategias fundamentales es la continua innovación tecnológica que le permita reducir los tiempos de inyección, enfriamiento y cambio de moldes.

FASES DEL PROCESO PRODUCTIVO

- **PEDIDO:** El proceso comienza con la solicitud de presupuesto por parte del cliente al Departamento de Administración, adjuntando con la solicitud los planos y especificaciones técnicas del producto a fabricar, lo que permitirá al mismo departamento realizar una oferta.
- **PEDIDO EN FIRME:** el pedido pasa a considerarse como un pedido en firme si la oferta es aceptada trasladándose al Departamento de Producción.
- **ORDEN DE TRABAJO:** El jefe de Producción, cuando recibe el pedido, emite una orden de trabajo.
 - ▶ La orden de trabajo se inicia en la Oficina Técnica, que diseña y solicita de un taller especializado los moldes y fecha prevista de servicio.
 - ▶ Se crea el molde.
- **ALMACÉN:** Terminada la pieza se almacena hasta que se completan los pedidos. Almacén, por tanto, es la sección que custodia y suministra las materias primas y los productos terminados.
- **EMBALAJE:** el proceso productivo se completa con el embalaje y el transporte de los productos terminados hasta el cliente, tareas que se realizan por "Almacén".

- “ROAC 2023, S.A.” cuenta con una pequeña flota de vehículos que permiten distribuir a sus clientes por sus propios medios, aunque existen casos en los que el transporte tiene que subcontratarse, lo que ocurre en el suministro de clientes extranjeros o cuando los pedidos son muy voluminosos.

ÁREAS

CICLO VENTAS – CLIENTES

- La estructura de las ventas es la siguiente:
 - ▶ 40%: a clientes de la propia empresa
 - ▶ 60% son pedidos de LUNA, S.A.
- **ACEPTACIÓN DE LA OFERTA:** La hace Administración para pedidos inferiores a los 40.000 euros, para los que superan esa cantidad la hace GERENTE.
- **OFERTA ACEPTADA:**
 - ▶ Si se acepta la oferta, el pedido es cargado en el sistema -pedido interno, solicitando al cliente, solo si se trata de modelos nuevos, un anticipo del 50% del coste del molde o moldes que servirá expreso para las piezas solicitadas y que pueden ser utilizados en posteriores pedidos.
 - ▶ El cliente acepta en el pedido el suministro de la pieza en exclusiva por parte de “ROAC 2023, S.A.” durante tres años. Recibido el anticipo, el pedido pasa a fabricación. Si se producen nuevos pedidos sobre una pieza ya fabricada previamente, se pasa oferta al cliente sobre la base del presupuesto elaborado en el pedido inicial.
- Cuando el pedido lo realiza un nuevo cliente, el director de Administración solicita informes económicos a una empresa especializada en solvencia y riesgos de impago.
- Terminada la orden de fabricación, Producción emite el correspondiente albarán y deposita los productos terminados en Almacén.

- Cuando Producción comprueba que el pedido ya está completo emite una orden de salida al Almacén. Almacén completa en el sistema el albarán de salida cuando remite el pedido al cliente, en este momento se produce el cierre del pedido interno. Administración recibe aviso del sistema del cierre del pedido interno, emitiendo, también a través del sistema, la correspondiente factura.
- El propio sistema genera el apunte contable de ventas de manera automática.
- Hay diseñado un control especial, hecho por Diego, para las salidas que se producen al final de cada mes con el objeto de poder tener el inventario actualizado mensualmente y poder hacer cierres mensuales.
- Hay diseñado un control especial (hecho por Diego) para los cobros que se producen al final de cada mes. Debe realizar conciliaciones bancarias. Ha dedicado gran parte de su tiempo a hacer y revisar las conciliaciones bancarias.
- El cobro a clientes se realiza siempre por transferencia bancaria. En el caso de impago, el responsable de contabilidad informa al Gerente, que es el encargado de realizar las reclamaciones.

CLIENTES:

- Al tratarse de operaciones comerciales con vencimiento no superior al año y sin ningún tipo de interés contractual se valoran por su valor nominal.
- Los clientes "X" e "Y" aglutinan el 50% del saldo de clientes que no es la empresa LUNA, S.A.
- La Sociedad, al cierre del ejercicio, si existe evidencia objetiva, efectúa las correcciones valorativas necesarias por deterioro.
- La estimación se efectúa de forma individualizada.
- No existen controles establecidos para el seguimiento del saldo de sus clientes, ocasionalmente, por orden de la Gerencia, Administración realiza confirmación de saldos con los clientes. En este ejercicio no se ha realizado ninguno.

- La morosidad de la empresa es baja y los créditos incobrables prácticamente inexistentes.

Implementación del sistema de control interno.

- Como resultado de nuestra revisión del sistema de control interno implantado relacionado con las órdenes de venta hemos constatado lo siguiente:
 - ▶ En la práctica, GERENTE mantiene en una hoja de cálculo el control de saldos y realiza una adecuada revisión de la escasísima morosidad.
 - ▶ Hemos constatado que Diego no ha cumplido con relación a la obligación de hacer el cierre mensual de control de facturación, aunque si ha realizado adecuadamente las conciliaciones bancarias.
 - ▶ El resto de los aspectos ya han sido descritos anteriormente.

CICLO COMPRAS – PROVEEDORES

- La Oficina Técnica facilitará la información sobre los materiales que son necesarios para la producción de las diversas referencias, quedando reflejado en el pedido interno.
- El responsable de Almacén, semanalmente, revisa las materias primas que hay en stock y las necesidades de materiales que requiere producción, según la programación de órdenes de trabajo prevista para las tres semanas siguientes, ya que el plazo de suministro por parte de los proveedores es de entre 15 y 20 días, informando al director de Producción.
- Siempre se mantiene un stock de seguridad suficiente para abastecer a producción durante una semana.
- Sobre la base de la información anterior, el director de Producción realiza una petición de compra, mediante un e-mail, al responsable de compras.
- El responsable de compras decide a qué proveedor se va a hacer el pedido, generalmente entre unos cinco proveedores, introduce el pedido en el sistema una vez formalizado el pedido y remite documento impreso a Producción.

- Cuando las materias primas entran en el Almacén son recepcionadas por el jefe de Almacén, quien comprueba que el pedido realizado se ajusta a la mercancía recibida, dando el visto bueno al albarán de entrada.
- Una vez recepcionada la mercancía por el jefe de Almacén, el albarán de entrada se remite al responsable de compras, quien también coteja el albarán con el pedido realizado.
- Cuando llega la factura, el responsable de compras confronta el albarán y el pedido con la factura del proveedor y remite a contabilidad el pedido, el albarán y la factura con su visto bueno para su contabilización y archivo.
- Todo este proceso se realiza manualmente.
- Cuando llega la fecha de pago, desde contabilidad se realiza una transferencia al proveedor.

PROVEEDORES:

- Los débitos por operaciones comerciales, al ser de vencimiento inferior al año, se reconocen por su valor nominal.
- Muchas de las operaciones se hacen en regiones inestables económicamente
- El reconocimiento contable de la deuda con proveedores y el pago, ya se ha descrito en el ciclo compras-proveedores.
- La deuda con diez proveedores supone el 90% del saldo.
- No existen controles establecidos para el seguimiento de saldos.
- Los anticipos de clientes se corresponden con las cantidades aportadas por los clientes para cubrir el coste de los moldes (ver inmovilizado).

INMOVILIZADO

- La autorización para adquisición de inmovilizados se lleva a cabo previa petición escrita del responsable de la sección, que se acompaña de dos presupuestos.
- La baja de inmovilizados necesita la autorización del jefe de Producción y del jefe de Administración, dependiendo de la sección a la que se encuentre asignado el inmovilizado.
- Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valoran a precio de adquisición.
- Los gastos periódicos de mantenimiento, conservación y reparación se imputan a resultados.
- La amortización de estos activos comienza cuando los activos están preparados para el uso para el que fueron proyectados.
- La amortización es lineal y se aplican coeficientes fiscales sobre el precio de adquisición de los activos menos su valor residual; entendiéndose que los terrenos sobre los que se asientan los edificios y otras construcciones tienen una vida útil indefinida.
- La empresa no realiza inspecciones físicas de los inmovilizados de manera habitual, ni tiene implantados sistemas que le permitan detectar posibles correcciones valorativas.
- Muchos de los inmovilizados materiales que ya están totalmente amortizados siguen siendo usados por la empresa.

MOLDES:

- El coste del molde es asumido a partes iguales entre el cliente y "ROAC 2023, S.A."
- "ROAC 2023, S.A." emite una factura de anticipo de ventas al cliente por el 50% de importe de los moldes antes de realizar el primer pedido de una nueva referencia, contabilizando el importe total de la factura remitida por el troquelista como inmovilizado material en la cuenta de utillaje. La Sociedad amortiza el molde por el 50% de su importe en 3 años.

- La vida útil se justifica en el hecho de que en el pedido inicial el cliente otorga el suministro en exclusiva de la pieza durante tres años a la empresa.
- Cuando la Sociedad da de baja el utillaje realiza un abono en inmovilizado con cargo a amortización acumulada y anticipo de clientes.

EXISTENCIAS

- Almacén depende orgánicamente del director de Producción, siendo el responsable del mismo el jefe de Almacén, único operario de esta sección.
- Las entradas y salidas de Almacén ya han quedado explicadas en el ciclo de ventas y compras.
- Destaca el hecho de que ni las entradas ni las salidas de Almacén de materias primas quedan registradas en el sistema de la empresa. No se dispone, por tanto, de inventario permanente, ni se realizan inventarios físicos periódicos, salvo el recuento de unidades físicas que lleva a cabo Dirección de Producción para realizar las previsiones de consumos y formular a Administración la petición de compras.
- Teniendo en cuenta los anterior y que la empresa no tiene implantado un sistema de costes, la valoración de las existencias finales se realiza del siguiente modo:
 - ▶ El 2 de enero se paraliza producción y se procede al recuento físico de existencias por parte del director de Producción y del jefe de Almacén.
 - ▶ Ayudándose de una Excel, la valoración de los stocks de materias primas se realiza al precio de adquisición, según los precios de la última factura recibida. No se dispone de información sobre la antigüedad y rotación de las materias primas.
 - ▶ La valoración de los productos en curso se realiza aplicado al precio de venta un descuento del 15%, que es el margen comercial bruto estimado, y se multiplica por el porcentaje de avance.
 - ▶ Para la valoración de las existencias de productos terminados se aplica el mismo procedimiento que para la producción en curso, el denominado método de los minoristas, consistente en valorar las existen-

cias finales a precio de venta y reducir el margen comercial bruto, que la empresa estima en el 15%.

PERSONAL

- Los gastos de personal incluyen todos los haberes y obligaciones de orden social obligatorias o voluntarias devengadas en cada momento. Se reconocen las obligaciones por pagas extras, vacaciones o haberes variables y sus gastos asociados.
- También se incluyen como gasto de personal los servicios que ha facturado a la Sociedad la Empresa de Trabajo Temporal.
- Las nóminas se procesan informáticamente en la empresa. Los datos que el usuario ingresa en la aplicación de cálculo de nóminas son verificados antes de iniciar el proceso.
- Durante el ejercicio 2022 la empresa ha tenido una media de 50 trabajadores y 55 en 2021.

INFORMACIÓN CONTABLE

A continuación, se presenta el Balance a 31 de diciembre de 2022 y la cuenta de pérdidas y ganancias a dicha fecha. Ambos incluyen índices horizontales y verticales.

BALANCE DE SITUACIÓN:

Balance					
ACTIVO	2022	2021			
A) Activo no corriente	2.377.434,06	2.524.043,90	53%	54%	-6%
I. Inmovilizado intangible	440,2	880,57	0%	0%	-50%
5. Aplicaciones informáticas	440,2	880,57	0%	0%	-50%
II. Inmovilizado material	2.073.014,69	2.219.184,16	46%	48%	-7%
1. Terrenos y construcciones.	1.375.091,00	1.396.684,49	31%	30%	-2%
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material.	697.923,69	172.499,67	16%	4%	305%
3. Inmovilizado en curso y anticipos	0	650.000,00	0%	14%	-100%
VI. Activos por impuestos diferidos	303.979,17	303.979,17	7%	7%	0%
B) Activo corriente	2.098.814,21	2.119.163,82	47%	46%	-1%
II. Existencias	579.761,54	463.924,56	13%	10%	25%
2. Materias primas y otros aprovisionamientos.	390.219,02	382.056,19	9%	8%	2%
3. Productos en curso.	31.965,13	23.109,19	1%	0%	38%
4. Productos terminados.	157.577,39	58.759,18	4%	1%	168%
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	1.473.039,19	1.620.169,61	33%	35%	-9%
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	1.471.007,74	1.616.637,82	33%	35%	-9%
3. Deudores varios.	1.063,73	1.091,23	0%	0%	-3%
4. Personal		-150	0%	0%	-100%
5. Activos por impuestos corrientes	0	46,28	0%	0%	-100%
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas	967,72	2.544,28	0%	0%	-62%
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas	450,55	300,55	0%	0%	50%
1. Instrumentos de patrimonio	300,55	300,55	0%	0%	0%
5. Otros activos financieros	150,00	150,00	0%	0%	0%
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	45.562,93	34.769,10	1%	1%	31%
1. Tesorería (Bancos)	45.562,93	34.769,10	1%	1%	31%
Total activo	4.476.248,27	4.643.207,72	100%	100%	
PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2022	2021	2022	2021	2022
A) Patrimonio Neto	1.481.396,92	1.482.859,20	33%	32%	0%
A-1) Fondos propios	1.481.396,92	1.482.859,20	33%	32%	0%
I. Capital	156.861,00	156.861,00	4%	3%	0%
1. Capital suscrito	156.861,00	156.861,00	4%	3%	0%
III. Reservas	1.517.494,76	1.517.494,76	34%	33%	0%
1. Legal y estatutarias	31.372,83	31.372,83	1%	1%	0%
2. Otras reservas	1.486.121,93	1.486.121,93	33%	32%	0%
V. Resultados de ejercicios anteriores	-191.496,56	-65.708,00	-4%	-1%	191%
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	-191.496,56	-65.708,00	-4%	-1%	191%
VII. Resultado del ejercicio	-1.462,28	-125.788,56	0%	-3%	-99%
B) Pasivo no corriente	515.685,87	646.314,76	12%	14%	-20%
II. Deudas a largo plazo	515.685,87	646.314,76	12%	14%	-20%
2. Deuda con entidades de crédito	187.680,84	133.106,13	4%	3%	41%
3. Acreedores por arrendamiento financiero	328.005,03	513.208,63	7%	11%	-36%
C) Pasivo corriente	2.479.165,48	2.514.033,76	55%	54%	-1%
III. Deudas a corto plazo	1.670.429,61	1.567.316,40	37%	34%	7%
2. Deuda con entidades de crédito	1.545.020,07	1.455.511,06	35%	31%	6%
3. Acreedores por arrendamiento financiero	63.513,59	58.275,59	1%	1%	9%
5. Otros pasivos financieros	61.895,95	53.529,75	1%	1%	16%
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	808.735,87	946.717,36	18%	20%	-15%
1. Proveedores	385.147,92	453.009,24	9%	10%	-15%
3. Acreedores varios	118.763,05	145.832,42	3%	3%	-19%
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)	30.100,20	140.748,21	1%	3%	-79%
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas	182.267,70	114.749,21	4%	2%	59%
7. Anticipos de clientes	92.457,00	92.378,28	2%	2%	0%
Total patrimonio neto y pasivo	4.476.248,27	4.643.207,72	100%	100%	

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS:

Cuenta de pérdidas y ganancias					
			%/Ventas		% varia.
A) Operaciones continuadas:	2022	2021	2022	2021	2022
1. Importe neto de la cifra de negocios:	6.952.481,51	6.553.127,82	100,00%	100,00%	6,09%
a) Ventas	6.922.519,06	6.518.521,55	99,57%	99,47%	6,20%
b) Prestaciones de servicios	29.962,45	34.606,27	0,43%	0,53%	-13,42%
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	177.694,08	-143.971,69	2,56%	-2,20%	-223,42%
4. Aprovisionamientos:	-2.623.115,02	-2.604.192,22	-37,73%	-39,74%	0,73%
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	-2.376.013,64	-2.345.744,52	-34,18%	-35,80%	1,29%
c) Trabajos realizados por otras empresas	-247.101,38	-258.447,70	-3,55%	-3,94%	-4,39%
5. Otros ingresos de explotación:	24.366,69	7.636,57	0,35%	0,12%	219,08%
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio	24.366,69	7.636,57	0,35%	0,12%	219,08%
6. Gastos de personal:	-3.814.564,24	-3.483.986,58	-54,87%	-53,17%	9,49%
a) Sueldos, salarios y asimilados	-2.583.832,17	-2.638.278,11	-37,16%	-40,26%	-2,06%
b) Cargas sociales	-761.453,20	-741.318,40	-10,95%	-11,31%	2,72%
c) Retribuciones personal ETT	-469.278,87	-104.390,07	-6,75%	-1,59%	349,54%
7. Otros gastos de explotación	-519.262,89	-404.806,46	-7,47%	-6,18%	28,27%
a) Servicios exteriores	-492.692,06	-384.724,40	-7,09%	-5,87%	28,06%
b) Tributos	-22.470,57	-20.082,06	-0,32%	-0,31%	11,89%
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales	-4.100,26	0,00	-0,06%	0,00%	
8. Amortización del inmovilizado	-181.618,09	-122.717,04	-2,61%	-1,87%	48,00%
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	0,00	391,08	0,00%	0,01%	-100,00%
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.	0,00	40.000,00	0,00%	0,61%	-100,00%
12. Otros resultados.	47.951,33	14.784,85	0,69%	0,23%	224,33%
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	63.933,37	-143.733,67	1%	-2%	-144%
13. Ingresos financieros:	135,25	220,37	0,00%	0,00%	-38,63%
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	3,73	9,02	0,00%	0,00%	-58,65%
a 2) En terceros	3,73	9,02	0,00%	0,00%	-58,65%
b) De valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	131,52	211,35	0,00%	0,00%	-37,77%
b 2) De terceros	131,52	211,35	0,00%	0,00%	-37,77%
14. Gastos financieros:	-65.530,90	-56.060,76	-0,94%	-0,86%	16,89%
b) Por deudas con terceros	-65.530,90	-56.060,76	-0,94%	-0,86%	16,89%
A.2) RESULTADO FINANCIERO	-65.395,65	-55.840,39	-1%	-1%	17%
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	-1.462,28	-199.574,06	0%	-3%	-99%
18. Impuestos sobre beneficios	0,00	73.785,50	0,00%	1,13%	-100,00%
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	-1.462,28	-125.788,56	0%	-2%	-99%
RESULTADO ANTES DE INTERESES E IMPUESTOS	64.068,62	-143.513,30	1%	-2%	-145%

Algunas de las ratios económicos financieros más relevantes a este caso son los siguientes:

ANÁLISIS DE LA FINANCIACIÓN DEL ACTIVO NO CORRIENTE	2022	2021	SECTOR
Coefficiente de financiación del inmovilizado: Capitales permanente/ Activo no corriente	84,00%	84,36%	86,23%
Financiación con patrimonio netos: Patrimonio Neto/ Activo no corriente	62,31%	58,75%	42,64%
Financiación con fondos ajenos: Pasivos no corriente/Activo no corriente	21,69%	25,61%	43,53%
ANÁLISIS DE LA SOLVENCIA (O LIQUIDEZ) A CORTO PLAZO	2022	2021	SECTOR
Capital Corriente: Activo corriente-Pasivo corriente	-380.351,27	-394.869,94	-413.427,00
Coefficiente de solvencia financiera: Activo corriente/Pasivo corriente	84,66%	84,29%	62,30%
Solvencia o liquidez inmediata: Activo corriente-Existencias/Pasivo corriente	61,27%	65,84%	17,28%
Tesorería: Tesorería/Pasivo corriente	1,84%	1,38%	8,33%
Equilibrio financiero: Capital Corriente/Total Activo	-0,08	-0,09	-0,11
Garantía global contable: Activo total/Pasivo	149,46%	146,92%	153,22%
ANÁLISIS ECONÓMICO	2022	2021	SECTOR
MARGEN			
Margen Bruto de Resultados: EBITDA/Ventas	2,84%	-1,16%	0,79%
Margen de Explotación: Rex/Ventas	0,92%	-2,19%	-2,57%
Personal: Gastos de Personal/Ventas	54,87%	53,17%	42,40%
Personal: Gastos de Personal/Número de empleados	76.291,28	63.345,21	38.504,73
Personal: Ventas/Número de empleados	139.049,63	119.147,78	90.803,03
Personal: CARGAS SOCIALES/SUELDOS+ ETT	23%	22%	30%
ROTACIONES	2022	2021	SECTOR
Rotación del activo: Ventas/Total Activo	155,32%	141,13%	81,33%
Rotación de activo no corriente: Ventas/ Activo no corriente	292,44%	259,63%	99,84%
Rotación de activo corriente: Ventas/ Activo corriente	331,26%	309,23%	438,67%
Periodo medio de cobro a Clientes	77	90	90
Periodo medio de pago a Proveedores	59	73	45
RENTABILIDAD	2022	2021	SECTOR
Rentabilidad económica(roa)	1,43%	-3,10%	2,15
Rentabilidad financiera	-0,10%	-8,48%	9,58

TAREAS QUE DESARROLLAR:**1. Materialidad:**

Calcule la importancia relativa a efectos de ejecución sabiendo que se ha determinado una importancia relativa para los estados financieros en su conjunto de 80.000 euros. Justifique la respuesta y señale los efectos que tendrá en la planificación. (0,15 puntos).

2. Procedimientos analíticos.

2.1. Determine los posibles riesgos que se pueden derivar de la revisión analítica de las siguientes áreas de auditoría (0,165 puntos por área):

2.1.1.Ciclo ventas – clientes.

2.1.2.Ciclo compras – proveedores.

2.1.3.Inmovilizado.

2.1.4.Existencias.

2.1.5.Personal.

2.2. En base a la revisión analítica, señale cuales son áreas que según su juicio profesional serían las de mayor riesgo de incorrección material. Justifique su respuesta (0,075 puntos).

3. Identificación de riesgos.

Responda a las siguientes cuestiones teniendo en cuenta la información obtenida en los procedimientos de valoración del riesgo.

3.1. Determine los controles establecidos para mitigar los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Realice una valoración del entorno de control de la entidad que incluya el entorno de control en relación con la utilización de tecnologías de la información (0,25 puntos).

3.2. Determine los posibles riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros a partir de la información obtenida en el enunciado (0,25 puntos).

3.3. Identifique con las afirmaciones correspondientes los siguientes riesgos del área de clientes-ventas completando el siguiente cuadro (0,25 puntos).

La clave de las columnas es:

- INTEGRIDAD (I): Están recogidas todas las ventas y los saldos de clientes representan derechos de cobro a favor de la empresa.
- OCURRENCIA (O): Las ventas ocurrieron y la generación de saldos de clientes también.
- CORTE DE OPERACIONES (C): Las ventas y la cifra de clientes están registradas en el periodo adecuado.
- VALORACIÓN (V): Las ventas y los clientes están adecuadamente valoradas de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.
- PRESENTACIÓN (P): Las ventas y los clientes están adecuadamente presentados en las cuentas anuales.

Riesgos	I	O	C	V	P
1. Que las facturas se registren en un periodo incorrecto					
2. Que existan facturas emitidas no contabilizadas					
3. Que se produzcan devoluciones para las que no se generen facturas rectificativas correctas					
4. Que se emitan facturas que no se correspondan con la entrega de un producto					
5. Que existan cobros no contabilizados en el periodo adecuado					
6. Que se contabilicen cobros en cuentas incorrectas					
7. Que se produzcan cobros no registrados					
8. Que no se recojan adecuadamente en las CCAA					

3.4. Cumplimente el siguiente cuadro con los controles que mitigan los riesgos identificados en el ciclo de ventas-clientes evaluando, en su caso, el diseño y su implementación (0,5 puntos).

	Riesgo	Control diseñado	¿es adecuado el diseño?	¿Implementado adecuadamente?
1	Que las facturas se registren en un periodo correcto			
2	Que existan facturas emitidas no contabilizadas			
3	Que se produzcan devoluciones para las que no se generen facturas rectificativas correctas			
4	Que se emitan facturas que no se correspondan con la entrega de un producto			
5	Que existan cobros no contabilizados en el periodo adecuado			
6	Que se contabilicen cobros en cuentas incorrectas			
7	Que se produzcan cobros no registrados			
8	Que no se recojan adecuadamente en las CCAA			

4. Respuestas a los riesgos.

- 4.1. Establece una respuesta a los riesgos valorados en los estados financieros (0,2 puntos).
- 4.2. Señale procedimientos de auditoría posteriores que den respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones del área ventas – clientes (0,5 puntos).

	Riesgo	Procedimientos
1	Que las facturas se registren en un periodo correcto	
2	Que existan facturas emitidas no contabilizadas	
3	Que se produzcan devoluciones para las que no se generen facturas rectificativas correctas	
4	Que se emitan facturas que no se correspondan con la entrega de un producto	
5	Que existan cobros no contabilizados en el periodo adecuado	
6	Que se contabilicen cobros en cuentas incorrectas	
7	Que se produzcan cobros no registrados	
8	Que no se recojan adecuadamente en las CCAA	

SUPUESTO 3. INFORME DE AUDITORÍA: OPINIÓN DE AUDITORÍA Y CONTENIDO

PUNTUACIÓN: 2 PUNTOS

3.1. CASO ROAC 2023, S.A.

Continuando con la empresa anterior. Vamos a suponer que el resultado de nuestra respuesta a los riesgos ha sido plenamente satisfactorio y que, por tanto, hemos obtenido evidencia suficiente y adecuada. Esto quiere decir que balance y cuenta de pérdidas y ganancias no presentan incorrecciones materiales debidas a fraude o error. La memoria menciona la existencia de problemas de continuidad de la empresa que pueden solventarse con el apoyo financiero de los socios. Hemos obtenido evidencia mediante una carta firmada por todos los socios. Como auditores no albergamos dudas sobre la continuidad de la empresa.

Se trata de proponer la opinión de auditoría y de elaborar un esquema (**no redactar el informe**) con los aspectos o ideas fundamentales que debe incluir el informe:

3.1.1. ¿Qué opinión de auditoría emitiría? Justifique la respuesta (0,25 puntos).

3.1.2. ¿Qué secciones incluiría el informe y cuál sería el contenido de cada una de ellas? No es necesario su redacción. Utilice la siguiente plantilla (0,5 puntos – 0,1 por cada sección).

- a) Fundamento de la opinión: ¿incluiría algún comentario?
- b) ¿Incluiría algún Aspecto Más Relevantes de la Auditoría (AM-RA)? Indique para cada una de ellas de forma sucinta cuál serían los riesgos y su respuesta.
- c) ¿Incluiría Sección de Empresa en funcionamiento?
- d) ¿Incluiría Párrafo de énfasis?
- e) ¿Incluiría Párrafo de Otras Cuestiones?

3.2. CASO FORMACIÓN OPINIÓN.

Identifique el efecto que puede tener cada una de las circunstancias siguientes en el informe de auditoría de la empresa “INFORME 2023, S.A.”

Supongamos que estamos auditando una Sociedad denominada “INFORME 2023, S.A.” cuyo cierre del ejercicio es a 30 de junio de 2022. Es el primer año que se audita la sociedad y presenta información PGC normal. La información resumida al socio firmante a efectos de formación de opinión y emisión del informe es la siguiente:

1. El epígrafe Provisiones a largo plazo incluye un saldo procedente de ejercicios anteriores por valor de 86.500 euros que corresponde a estimaciones contables registradas para cubrir obligaciones comerciales susceptibles de ser objeto de reclamación por parte de terceros.

- Esta descrito en la memoria.
- Las dotaciones que dan lugar a dicho saldo fueron contabilizadas entre los ejercicios 2009/2010 a 2012/2013 conforme a la normativa contable vigente, sin que hayan registrado movimiento alguno desde junio de 2013.
- No disponemos de documentación suficiente y adecuada que acredite la exigibilidad del pasivo.

2. La Sociedad cubre el riesgo de deterioro de clientes mediante las correspondientes correcciones valorativas por deterioro de créditos comerciales (ver Notas 4.3.a) y 6.1.4 de la memoria adjunta). Esta ha sido un área (Clientes) de especial riesgo para el auditor de la que ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.

3. El pasivo corriente del balance incluye diferentes provisiones por importes a pagar correspondientes a operaciones comerciales reconocidas en ejercicios anteriores (entre 2011/2012 y 2016/2017) que vienen actualizándose. En su día, de acuerdo con las condiciones establecidas contractualmente, su dotación no resultaba procedente.

4. En el sector en el que opera la Sociedad, de comercialización de electrónica de consumo, el desarrollo tecnológico resulta muy relevante, pudiendo dar lugar al deterioro de valor de los productos por obsolescencia. La Sociedad cubre dicho riesgo mediante la corrección valorativa por deterioro de las refe-

rencias en inventario, de acuerdo con los criterios y por los importes que se indican en la memoria adjunta.

5. La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio incluye como ingresos del ejercicio (epígrafe Importe neto de la cifra de negocios) operaciones que corresponden a la corrección de errores contables, que deberían haberse registrado con abono a reservas, por valor de 60.000 euros.

6. No incluye en la memoria:

- Información requerida por la legislación vigente respecto a los criterios de valoración aplicados en la contabilización de provisiones por contingencias dotadas en ejercicios anteriores a 2013/2014, mantenidas en balance conforme al marco normativo de información financiera aplicable y a las retribuciones devengadas en el ejercicio y otras a favor del personal de alta dirección y del administrador único.
- Información requerida por la legislación vigente sobre el periodo medio de pago a proveedores del ejercicio anterior.
- La retribución de los miembros del Consejo de Administración.

Su balance y cuenta de resultados son los siguientes:

Balance		
ACTIVO	2022	2021
A) Activo no corriente	88.438,62	135.554,64
II. Inmovilizado material	40.514,63	60.687,44
Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material.	40.514,63	60.687,44
I. Inv. Fin. l/p	46.989,78	73.591,54
Créditos a terceros	31939,78	58155,33
Otros activos financieros	15050	15.436,21
VI. Activos por impuestos diferidos	934,21	1.275,66
B) Activo corriente	3.811.989,33	4.403.345,07
II. Existencias	1.706.610,32	840.719,12
Comerciales	1.060.922,95	822.870,66
Anticipos a proveedores	645.687,37	17.848,46
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	1.636.530,18	2.942.918,94
Cientes por ventas y prestaciones de servicios.	1.292.102,98	1.059.447,54
Cientes, emp. Del grupo	134.907,85	770.501,38
Deudores varios.	181.813,57	101.374,45
Personal	1.449,10	1.434,29
Activos por impuestos corrientes	18.411,89	18.411,89
Otros créditos con las Administraciones Públicas	7.844,79	991.749,39
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas	12.359,16	7.169,84
Otros activos financieros	12.359,16	7.169,84
V. Inv. Fin c/p	104.514,31	127.371,26
Creditos a empresas	90.658,73	112.943,18
Otros activos financieros	13.855,58	14.428,08
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	351.975,36	485.165,91
Tesorería.	351.975,36	485.165,91
Total activo	3.900.427,95	4.538.899,71

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2022	2021
A) Patrimonio Neto	1.193.856,47	495.300,26
A-1) Fondos propios	1.193.856,47	495.300,26
I. Capital	60.200,00	60.200,00
III. Reservas	1.376.651,18	1.376.651,18
Legal y estatutarias	12.040,00	12.040,00
Otras reservas	1.364.611,18	1.364.611,18
V. Resultados de ejercicios anteriores	-943.950,92	-1.326.566,89
VII. Resultado del ejercicio	700.956,21	385.015,97
B) Pasivo no corriente	86.500,00	86.500,00
Provisiones a largo plazo	86.500,00	86.500,00
C) Pasivo corriente	2.620.071,48	3.957.099,45
III. Provisiones a corto plazo	55.507,65	55.486,43
III. Deudas a corto plazo	316.483,67	2.151.296,19
Deuda con entidades de crédito	302.878,38	2.139.606,57
Acreedores por arrendamiento financiero	13.605,29	11.689,62
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	2.248.080,16	1.750.316,83
Proveedores	903.043,86	1.393.536,52
Proveedores emp. del grupo	258.415,93	
Acreedores varios	1.000.992,08	257.764,21
Personal (remuneraciones pendientes de pago)	38145,72	44.297,50
Otras deudas con las Administraciones Públicas	47.482,57	54.718,60
Total patrimonio neto y pasivo	3.900.427,95	4.538.899,71

Cuenta de pérdidas y ganancias		
A) Operaciones continuadas:	2022	2021
1. Importe neto de la cifra de negocios:	17.027.453,95	19.004.155,60
4. Aprovisionamientos:	-12.460.028,17	-14.635.542,99
5. Otros ingresos de explotación:	64.521,88	84.132,28
6. Gastos de personal:	-1.438.243,49	-1.430.161,18
7. Otros gastos de explotación	-2.508.137,55	-2.581.084,03
8. Amortización del inmovilizado	-25.916,31	-21.940,71
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.		2.372,47
12. Otros resultados.	1.128,20	-31.748,75
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	660.778,51	390.182,69
13. Ingresos financieros:	56.553,92	38.616,22
14. Gastos financieros:	-16.034,78	-42.210,48
A.2) RESULTADO FINANCIERO	40.519,14	-3.594,26
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	701.297,65	386.588,43
18. Impuestos sobre beneficios	-341,44	-1.572,46
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	700.956,21	385.015,97

3.2.1. Valore el efecto de cada uno de los seis epígrafes anteriores en la opinión de auditoría (0,45 puntos – 0,075 por cada epígrafe).

3.2.2. Corrige el informe de auditoría que aparece a continuación en el caso de que contenga fallos en su redacción:

INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los Accionistas de INFORME 2023, S.A, S.A.

Opinión desfavorable.

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de INFORME 2023, S.A (en adelante la Sociedad), que comprenden el balance a 30 de junio de 2022, la cuenta de pérdidas y ganancias del período comprendido entre el 1 de julio de 2021 y el 30 de junio de 2022, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, debido al efecto muy significativo de las cuestiones descritas la sección Fundamento de la opinión desfavorable de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas no expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de Ja situación financiera de la Sociedad INFORME 2023, S.A.(en adelante la Sociedad) a 30 de junio de 2022, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco informativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en Ja Nota 2.1. de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión desfavorable.

El epígrafe Provisiones a largo plazo del pasivo no corriente del balance incluye un saldo procedente de ejercicios anteriores por valor de 86.500 euros que corresponde a estimaciones contables registradas en cobertura de obligaciones comerciales susceptibles de ser objeto de reclamación por parte de terceros (ver Nota 9.1. de la memoria adjunta). Las dotaciones que dan lugar a dicho saldo fueron contabilizadas entre los ejercicios 2009/2010 a 2012/2013 conforme a la normativa contable vigente, sin que hayan registrado movimiento alguno desde junio de 2013. No disponiendo de documentación suficiente que acredite la exigibilidad del pasivo, éste debería ser cancelado, con el consiguiente aumento del patrimonio neto y de pasivo corriente tanto en el ejercicio 2021/2022 como en el 2020/2021.

El epígrafe Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar del pasivo corriente del balance incluye diferentes provisiones por importes a pagar correspondientes a operaciones comerciales reconocidas en ejercicios anteriores (entre 2011/2012 y 2011/2012) que vienen actualizándose. En su día, de acuerdo con las condiciones establecidas contractualmente, su dotación no resultaba procedente. Su baja en cuentas comportaría un aumento neto en la cifra de patrimonio neto recogida en balance a 30 de junio de 2022 (incremento de reservas, reducción del resultado del ejercicio 2021/2022).

La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2021/2022 incluye como ingresos del ejercicio (epígrafe importe neto de la cifra de negocios) operaciones que corresponden a la corrección de errores contables por valor de 60.000 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 Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales de nuestro informe.

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

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

Cuestiones clave de la auditoría.

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre estas cuestiones. Además de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión desfavorable, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son las consideradas claves en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

Deterioro de valor de Existencias.

En el sector en el que opera Ja Sociedad, de comercialización de electrónica de consumo, el desarrollo tecnológico resulta muy relevante, pudiendo dar lugar al deterioro de valor de los productos, por obsolescencia. La Sociedad cubre dicho riesgo mediante la corrección valorativa por deterioro de las referencias en inventario, de acuerdo con los criterios y por fas importes que se Indican en las Notas 4.4. y7 de la memoria adjunta.

Clientes, riesgo de deterioro de saldos a cobrar.

Con el objeto de analizar este riesgo se han revisado los criterios aplicados para el cálculo de los saldos a deteriorar, basados en la antigüedad o lenta rotación de los importes a cobrar, así como la documentación que ampara dicho cálculo.

Otra información: Informe de gestión.

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 2021/2022, cuya formulación es responsabilidad del administrador único de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenido como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad consiste en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales estamos obligados a informar de ello.

SUPUESTO 4. COTROL DE CALIDAD DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA**PUNTUACIÓN: 1,5 PUNTOS****ENUNCIADO.**

La sociedad de auditoría se denomina AUDITORES CONQUERO, S.L., presenta la siguiente información:

Su estructura de personal está formada por:

- Un socio director con 35 años de experiencia. Auditor de cuentas inscrito en el ROAC en situación de ejerciente. Miembro del Consejo de Administración, y consejero delegado de la firma y posee el 85% de las participaciones sociales.
- Tres auditores de cuentas ROAC en la misma situación, cada uno de ellos con un 5% de las participaciones siendo miembros del Consejo de Administración con voz. Tienen una experiencia entre 6 y 8 años.
- Dos gerentes, inscritos en el ROAC como no ejercientes que colaboran activamente con la firma.
- Dos jefes de equipo: todos ellos con 3 años de experiencia en auditoría.
- Cinco ayudantes: entre 1 y 2 años de experiencia.

Con motivo de la entrada en vigor y exigencia de las nuevas normas de control de calidad, "Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros" (NIGC1-ES), publicada mediante Resolución de 20 de abril de 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el socio director comunicó a los auditores ROAC la decisión de asignar las responsabilidades en una reunión de trabajo celebrada el 30 de junio de 2023. El socio director dado el tamaño de la firma y por ser el consejero delegado estima que no es necesaria mayor constancia del acuerdo. Las designaciones fueron las siguientes:

- a) Responsable último del sistema: socio director.
- b) Responsabilidad operativa del sistema: uno de los ayudantes, última persona incorporada al despacho. Se le ha asignado por ser la persona que tiene mayor tiempo disponible. El socio director considera que es la persona adecuada ya que los cambios y el trabajo no es complejo.

- c) Responsable de cumplimiento de requerimientos de independencia: socio director.
- d) Responsable de seguimiento y corrección: persona ajena de la firma.
- e) Revisor de calidad (revisor EQR, por su acrónimo en inglés): auditor externo de la sociedad, inscrito en ROAC en situación de no ejerciente (después de 30 años de experiencia en otra sociedad de auditoría).

El socio director ha obtenido información de diversos artículos profesionales, llegando a la conclusión de que el modelo y enfoque de la NIGC1-ES no difiere del que contempla la Norma internacional de Control de Calidad 1 derogada. Por ello, decide continuar trabajando con un manual de control de calidad interno obtenido de una sociedad de auditoría que superó una revisión externa conforme a la Norma internacional de Control de Calidad 1 derogada. AUDITORES CONQUERO, S.L. no tiene diseñado un proceso sistematizado de análisis de riesgos que le permita identificar y priorizar las acciones a realizar en función de sus características y estructura, su estrategia, los recursos que tiene a su disposición, el tipo de trabajos que realiza y entidades que audita y la normativa aplicable.

En relación con los requerimientos de ética e independencia el socio director se ha limitado a distribuir el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de IFAC ya que es el admitido a nivel internacional. No se ha preparado ni distribuido ninguna otra guía o documento adicional que contenga orientaciones adicionales para su conocimiento y adecuada aplicación para la firma.

Dado que el socio del encargo considera que conoce bien la normativa de independencia y tiene una confianza en los miembros del despacho, al haber considerado que su firma es de menos complejidad no obtiene confirmaciones cada año de independencia. Además, la sociedad de auditoría tiene diseñados e implementados unas políticas y procedimientos de comunicación por las cuales los cinco ayudantes pueden poner en conocimiento del responsable de cumplimiento de independencia las situaciones, circunstancias o relaciones que pudieran afectar a la observancia de este deber.

De acuerdo con el Manual citado, la sociedad de auditoría no tiene diseñados ni implementados políticas y procedimientos que contengan los criterios para determinar qué encargos de auditoría van a estar sometidos a revisión de calidad. A pesar de ello, el socio director decide realizar una revisión de calidad un trabajo de auditoría correspondiente a una Mutualidad de seguros, asignando a un auditor externo que no es miembro del equipo del encargo ni, por tanto, ha participado en su realización. Adicionalmente, y al no disponer de personal especializado en el

sector en que opera dicha entidad y en el marco contable que aplica, el socio del encargo solicita la ayuda de un experto externo a la sociedad de auditoría.

En general, sus políticas de aceptación y continuidad se basan fundamentalmente en la propuesta de honorarios que son aceptados y en la pertenencia de la entidad auditada al sector asegurador en el que tiene intención de incrementar su cuota de mercado. En sus políticas y procedimientos no se incluyen la obtención de fuentes de información externas, ni se dispone de bases de datos, ni se contienen cuestionarios para obtener información sobre la entidad auditada y los valores y ética de sus propietarios y directivos. Una vez decidido aceptar a la nueva entidad auditada, se valora la disponibilidad de recursos adecuados y suficientes y el cumplimiento de los requerimientos de ética.

El socio director no documenta las políticas retributivas por considerar que es una firma de poca complejidad. La retribución de su personal se basa en realización de los encargos tratando de reducir las horas dedicadas respecto al ejercicio anterior, y en el número de servicios captados para prestar a entidades nuevas. Por otra parte, la sociedad de auditoría no dispone de un registro sobre la formación adquirida por cada uno de sus miembros, al entender que es una responsabilidad que se exige a nivel de individuo y no a la sociedad.

AUDITORES CONQUERO, S.L. ha adquirido un software para la gestión de proyectos de auditoría, que permite la gestión documental de los trabajos de auditoría, la compilación de los archivos e incorpora sistemas que permitan asegurar la debida conservación y custodia de los papeles de trabajo.

SE PIDE:

Teniendo en cuenta las nuevas normas de control de calidad, "Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros" (NIGC1-ES), "Revisiones de la 39 Calidad de los Encargos" (NIGC2-ES), y la Norma Técnica de Auditoría "Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros" [NIA-ES 220 (Revisada)], publicadas mediante Resolución de 20 de abril de 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, responder a las siguientes preguntas tipo test y a continuación justificar la respuesta.

IMPORTANTE: PUEDEN SER CIERTAS MÁS DE UNA RESPUESTA

1. ¿Considera adecuadas las responsabilidades asignadas por AUDITORES CONQUERO, S.L.? (0,3 puntos).
 - a. Sí porque se ha asignado la responsabilidad operativa a un responsable adecuado por disponer de tiempo.
 - b. No, porque no se ha formalizado por escrito la estructura adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable con relación a la Organización interna de los auditores de cuentas.
 - c. No, porque no se ha aprobado por su órgano competente.
 - d. No, porque no hay seguridad de que la persona que tiene asignada la responsabilidad operativa tenga experiencia, conocimiento, influencia y autoridad adecuada.
2. ¿Considera adecuadas las políticas y procedimientos diseñados por AUDITORES CONQUERO S.L. para cumplir con los requerimientos de gobierno y liderazgo? (0,3 puntos):
 - a. Sí porque el socio director ha leído la norma y ha propuesto un manual y una solución adecuada que según la norma es válida durante un periodo transitorio.
 - b. Sí porque no es necesario que la persona que lleva la responsabilidad operativa no necesita en este caso demostrar experiencia, conocimiento, influencia y autoridad.
 - c. Sí porque por el tamaño de la firma no es necesario que exista un proceso sistematizado de analizar riesgos.
 - d. No, porque ninguna de las anteriores es cierta.

3. Con relación a las políticas y procedimientos diseñados e implementados en relación con aceptación y continuidad (0,3 puntos):
- a. Es adecuado basarse únicamente en la propuesta de honorarios ya que la firma de auditoría está intentando incrementar su cuota de mercado en el sector asegurador para lo cual está haciendo un importante esfuerzo en la formación del equipo de trabajo.
 - b. No es adecuado porque las políticas y procedimientos no incluyen la obtención de fuentes de información externas, ni se dispone de bases de datos, ni se contienen cuestionarios para obtener información sobre la entidad auditada y los valores y ética de sus propietarios y directivos.
 - c. No es adecuado porque no se valora en ningún momento la disponibilidad de recursos adecuados y suficientes.
4. ¿Considera adecuadas las políticas retributivas de la firma? (0,3 puntos):
- a. Sí porque no es necesario que estén documentadas por ser una firma de poca complejidad.
 - b. Sí porque se basa en tratar de reducir las horas dedicadas respecto al ejercicio anterior.
 - c. Sí porque se basa en el número de servicios captados para prestar a entidades nuevas.
 - d. No, porque ninguna de las anteriores es cierta.
5. Con relación a las políticas de formación (0,3 puntos):
- a. Considera que la firma tiene implementados objetivos de calidad suficientes dado su pequeño tamaño.
 - b. Considera que no es necesaria la existencia de un registro que permita hacer un seguimiento del nivel de conocimiento de los miembros y de su actualización.
 - c. Considera que es necesario impulsar y organizar programas de formación focalizados en el desarrollo de las competencias del personal.

SUPUESTO 5. AUDITORÍA DE UN GRUPO CONSOLIDADO: IMPORTANCIA RELATIVA.

PUNTUACIÓN: 1,5 PUNTOS**ENUNCIADO.**

El Grupo conformado por la sociedad Matriz, S.A. y 4 sociedades filiales es un grupo hotelero que opera en España, a través de su matriz y dos de las filiales (Filial “A” y “B”), en Costa Rica (Filial “C”) y Cuba (Filial “D”). Es un grupo que lleva operando cuatro años, sin que se hayan producido cambios relevantes en el perímetro de consolidación desde su constitución hasta la fecha. El Grupo no es una entidad de interés público, y ninguna de las sociedades incluidas en la misma cotiza en bolsa, ni tampoco es entidad de interés público de acuerdo con la legislación aplicable en cada país. La Dirección y los accionistas del grupo están muy focalizados aún en el crecimiento de la cifra de ventas netas, como magnitud clave respecto a otras que también analizan periódicamente (beneficio antes de impuestos, EBITDA, etc.), al menos durante los 2 o 3 próximos años.

El auditor del grupo audita la sociedad Matriz, S.A. y las filiales “A” y “B”. La filial “C” es auditada por un auditor local en Costa Rica. La filial “D” no tiene obligación de ser auditada. Las cuentas anuales consolidadas se formulan de acuerdo con el Plan General de Contabilidad español y las Normas para la Formulación de las Cuentas Consolidadas aprobadas en España, aplicando las filiales la normativa contable local de cada país en la preparación de sus cuentas estatutarias.

Se presenta a continuación el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, ambos consolidados, al 31 de diciembre del ejercicio 2022. Dichos estados se presentan ya tras las eliminaciones y ajustes de consolidación necesarios para formular dichas cuentas. Los importes indicados en la columna de cada sociedad se corresponden con los importes que cada una de ellas aporta a las cifras consolidadas que aparecen en la última columna aportada.

Cuenta de Resultados consolidada (en miles de euros)	MATRIZ (España)	FILIAL A (España)	FILIAL B (España)	FILIAL C (Costa Rica)	FILIAL D (Cuba)	TOTAL CONSOLIDADO
Importe neto de la cifra de negocio	21.340	10.670	9.339	8.000	4.001	53.350
Aprovisionamientos	-11.735	-4.355	-6.855	-4.400	-2.000	-29.345
Sueldos y salarios	-2.195	-500	-1.635	-650	-245	-5.225
Servicios exteriores	-1.005	-300	-905	-510	-155	-2.875
Amortizaciones	-545	-50	-167	-125	-98	-985
Gastos financieros	-395	0	-115	-10	0	-520
Impuesto sobre sociedades	-1.365	-700	-157	-685	-693	-3.600
Resultado neto	4.100	4.765	-495	1.620	810	10.800
Resultado neto de la sociedad dominante	4.100	3.685	-495	1.620	810	9.720
Resultado neto de socios externos	0	1.080	0			1.080

	MATRIZ	FILIAL A	FILIAL B	FILIAL C	FILIAL D	TOTAL
Balance consolidado (en miles de euros)	(España)	(España)	(España)	(Costa Rica)	(Cuba)	CONSOLIDADO
ACTIVO						
Fondo de comercio de consolidación	5.550	0	0	0	0	5.550
I+D	1.150	0	0	0	0	1.150
Inmovilizado Material	10.920	1.170	3.315	2.435	1.660	19.500
Impuesto diferido Activo	350	0	0	100	0	450
Existencias	2.115	1.300	1.625	975	485	6.500
Deudores comerciales	5.785	3.560	4.450	2.670	1.335	17.800
Inversiones financieras a corto	2.990	1.840	2.300	1.380	690	9.200
Tesorería	845	520	650	390	195	2.600
TOTAL ACTIVO	29.705	8.390	12.340	7.950	4.365	62.750
	MATRIZ	FILIAL A	FILIAL B	FILIAL C	FILIAL D	TOTAL
Balance consolidado (en miles de euros)	(España)	(España)	(España)	(Costa Rica)	(Cuba)	CONSOLIDADO
Reservas + resultados del ejercicio	-2.600	3.685	-495	1.620	810	3.020
Diferencias de conversión	-325	0	0	0	0	-325
Socios externos	3.070	1.080	0	0	0	4.150
Deudas entidades de crédito a largo plazo	8.815	0	2.585	350	0	11.750
Provisiones a largo plazo	1.285	870	495		700	3.350
Deudas entidades de crédito a corto plazo	2.650	0	485	65	0	3.200
Acreedores comerciales y deudas con administraciones públicas	11.870	1.655	6.425	4.130	1.625	25.705
Periodificaciones a corto plazo	4.940	1.100	2.845	1.785	1.230	11.900
TOTAL PASIVO + PN	29.705	8.390	12.340	7.950	4.365	62.750

Tomando como base esta información,

SE PIDE:

- 5.1. Determine la importancia relativa para los estados financieros del Grupo en su conjunto, argumentando su estimación (0,375 puntos).
- 5.2. Tras el paso anterior, defina el tipo de trabajo a realizar sobre las filiales "C" y "D", el nivel de importancia relativa para cada uno de estos dos componentes y los umbrales de incorrecciones que tendrían que comunicarnos como auditores del consolidado, argumentando el porqué de su decisión. Este trabajo debe realizarse tomando como base los aspectos cuantitativos aportados en el balance y cuenta de resultados facilitados (0,375 puntos).
- 5.3. ¿Qué tipo de documentación sería la mínima exigible al auditor local de la filial "C" para que pudiéramos emitir nuestra opinión del consolidado? Argumente los motivos de su respuesta (0,375 puntos).
- 5.4. En el caso en el que los estados financieros utilizados por los administradores de la Sociedad dominante para la preparación de las cuentas anuales consolidadas adjuntas relativos a la filial "C" fueran preparados bajo un marco normativo de información financiera distinto al aplicable al Grupo, no disponiendo la Sociedad dominante de la información necesaria y suficiente que permita conocer las diferencias existentes, en su caso, entre ambos marcos contables, determine qué impacto tendría esta circunstancia en el informe de auditoría del consolidado, redactando la posible salvedad, en caso de que aplicara (0,375 puntos).

ENUNCIADO

ÍNDICE

SUPUESTO 1.	CONSOLIDACIÓN. DIFERENCIA DE PRIMERA CONSOLIDACIÓN Y BALANCE CONSOLIDADO	4 PUNTOS Página__178
SUPUESTO 2.	SUBVENCIÓN DE TIPO DE INTERÉS, INCENTIVOS Y NORMAS DE ELABORACIÓN DE CUENTAS ANUALES	3 PUNTOS Página__182
SUPUESTO 3.	OTRAS CUESTIONES	3 PUNTOS Página__185

SUPUESTO 1. CONSOLIDACIÓN. DIFERENCIA DE PRIMERA CONSOLIDACIÓN Y BALANCE CONSOLIDADO

PUNTUACIÓN: 4 PUNTOS

ENUNCIADO.

La sociedad Asturias, S.A. adquirió el 30 de junio de 2022 el 60% de las participaciones de la sociedad León, S.L. por un importe de 1.250.000 euros. Ambas sociedades no tenían ninguna vinculación anterior entre ellas.

Los balances de las dos sociedades a la fecha de dicha adquisición eran los siguientes:

ASTURIAS, S.A. (30.6.22)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	225.000	Capital y reservas	100.000
		Resultado 2022	90.000
Participación en León, S.L.	1.250.000	Deudas a largo plazo	1.125.000
Tesorería	135.000	Deudas a corto plazo	135.000
		Otros acreedores	160.000
Total Activo	1.610.000	Total Pasivo + PN	1.610.000

LEÓN, S.L. (30.6.22)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	650.000	Capital + Reservas	1.350.000
Existencias	250.000	Resultado 2022	250.000
Deudores comerciales	1.775.000		
Periodificaciones y tesorería	325.000	Acreedores comerciales y otras deudas	1.400.000
Total Activo	3.000.000	Total Pasivo + PN	3.000.000

La sociedad León, S.L. es una sociedad que se dedica a la formación *on-line*, que empezó a operar en el ejercicio 2001. Dentro de los clientes de la misma, cuenta con contratos firmados con diversas empresas de reconocido prestigio nacional, a

cuyos empleados, les facilita la realización de diversos cursos de actualización técnica, en función de los requerimientos establecidos por dichas empresas. Adicionalmente, cuenta con alumnos a título particular que realizan formación en másteres, fundamentalmente.

Los valores razonables de las partidas del balance son valores provisionales, coincidiendo inicialmente con los valores contables del balance de la sociedad adquirida. El fondo de comercio que surja, si surge alguno, se amortiza en 10 años.

SE PIDE.

- 1.1. Determinar la diferencia de primera consolidación y el asiento de eliminación inversión-fondo propios.
- 1.2. Confeccionar el balance consolidado al 31 de diciembre de 2022, tomando como información base para su confección los balances que a continuación se facilitan, así como los resultados obtenidos en supuesto 1.1:

ASTURIAS, S.A. (31.12.22)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	215.000	Capital y reservas	100.000
		Resultado 2022	100.000
Participación en León, S.L.	1.250.000	Deudas a largo plazo	1.050.000
Tesorería	170.000	Deudas a corto plazo	225.000
		Otros acreedores	160.000
Total Activo	1.635.000	Total Pasivo + PN	1.635.000

LEÓN, S.L. (31.12.22)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	600.000	Capital + Reservas	1.350.000
Existencias	300.000	Resultado 2022	125.000
Deudores comerciales	1.650.000		
Periodificaciones y tesorería	275.000	Acreedores comerciales y otras deudas	1.350.000
Total Activo	2.825.000	Total Pasivo + PN	2.825.000

- 1.3. Con fecha 22 de junio de 2023, el experto independiente contratado por la adquirente finaliza su trabajo de entendimiento de la transacción efectuada, determinación del precio pagado, identificación y valoración de los activos intangibles y de otros activos y pasivos del balance de la adquirida susceptibles de ser ajustados a valor razonable, y finalmente, la determinación del fondo de comercio definitivo. La conclusión alcanzada por el experto es que existe una marca reconocida por los estudiantes y una cartera de clientes recurrentes, cuyos valores razonables ascienden a 150.000 euros y 200.000 euros, respectivamente. Según dicho experto, la marca se debe amortizar en 10 años, mientras que la cartera de clientes tendrá una vida útil de 4 años.

Determinar el balance consolidado al 31 de diciembre de 2023 (incluyendo cifras comparativas de 2022), tomando como base los balances que a continuación se indican, así como toda la información facilitada en los supuestos anteriores relativa a la adquisición de León, S.L.

ASTURIAS, S.A. (31.12.23)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	165.000	Capital y reservas	200.000
		Resultado 2023	40.000
Participación en León, S.L.	1.250.000	Deudas a largo plazo	1.000.000
Tesorería	125.000	Deudas a corto plazo	180.000
		Otros acreedores	120.000
Total Activo	1.540.000	Total Pasivo + PN	1.540.000

LEÓN, S.L. (31.12.23)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	450.000	Capital + Reservas	1.475.000
Existencias	200.000	Resultado 2023	25.000
Deudores comerciales	2.005.000		
Periodificaciones y tesorería	75.000	Acreedores comerciales y otras deudas	1.230.000
Total Activo	2.730.000	Total Pasivo + PN	2.730.000

- 1.4. En el supuesto en el que los administradores de la sociedad Dominante decidieran no incluir los valores razonables definitivos anteriormente indicados en el ejercicio que marca la normativa contable aplicable, y esto supusiera como auditores del Grupo consolidado, una incorrección material al emitir nuestro informe de auditoría del ejercicio 2023, redactar la salvedad a incluir en el informe de auditoría consolidado del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2023.

SUPUESTO 2. SUBVENCIÓN DE TIPO DE INTERÉS, INCENTIVOS Y NORMAS DE ELABORACIÓN DE CUENTAS ANUALES

PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS**ENUNCIADO.**

- 2.1. La sociedad Soluciones Informáticas Españolas, S.L. firmó con fecha 1 de enero de 2020 un préstamo con una entidad financiera por importe de 1.500.000 de euros. El tipo de interés de mercado acordado en el mismo fue del 5,5% (fijo), a pagar anualmente, junto con la amortización del principal del préstamo, que tiene una duración de 4 años (se cancelan 375.000 euros cada año de principal).

La finalidad de dicha financiación ha sido poder adquirir a esa fecha unos equipos de investigación por un importe superior (2.200.000 euros), que serán amortizados en un periodo de 4 años. Gracias a esta actividad investigadora, se le concede a la sociedad el 1 de enero de 2021 por parte de la comunidad autónoma donde reside, una subvención del tipo de interés del 3,5% asociada a los Fondos *Next-Generation*, aplicable sobre los gastos financieros futuros a pagar por la sociedad.

SE PIDE.

Plantee y razone los asientos contables a registrar en la cuenta de resultados del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2021, así como los saldos en balance del préstamo y la subvención a esa misma fecha. No tenga en cuenta ningún efecto fiscal y suponga que la subvención es no reintegrable.

ENUNCIADO.

- 2.2. La sociedad matriz de Soluciones Informáticas Españolas, S. L. radicada en Estados Unidos y cotizando en la Bolsa de Nueva York, ha formalizado en el ejercicio 2022 un programa de incentivos para los empleados de la filial española basado en instrumentos de patrimonio de la sociedad americana. Conforme a los términos establecidos en dicho programa, los empleados de la sociedad española, a la fecha de concesión de los mismos, que sean de un determinado grupo profesional, tendrán derecho a recibir acciones de la sociedad matriz transcurridos tres años desde la fecha de concesión, en el caso de que se alcancen los objetivos financieros establecidos para la filial para un periodo de tres años, medidos en términos de crecimiento mínimo de los ingresos.

Asimismo, la sociedad española y la sociedad matriz formalizaron un acuerdo, por el cual, el coste de este programa será asumido en su totalidad por la matriz.

SE PIDE.

En base a la información facilitada, indique si la sociedad española debe realizar algún tipo de asiento contable en sus cuentas anuales, o simplemente será suficiente informar en la memoria, al no tener efecto alguno para la sociedad española. Argumente su respuesta.

ENUNCIADO.

2.3. La sociedad holding y distribuidora Alfajores, S.L. lleva operando en España durante los últimos cuatro años, a través de cuatro filiales y de la actividad operativa de la propia sociedad. A lo largo de estos años, la sociedad ha contado con la ayuda de sus distribuidores en las distintas campañas de radio que ha lanzado para incrementar sus ventas. Se presenta a continuación las cuentas no auditadas de pérdidas y ganancias de sus dos últimos ejercicios.

Conceptos (Euros)	31.12.22	31.12.21
Importe neto de la cifra de negocios	4.150.000	2.950.000
Coste de ventas (neto del apoyo recibido de los proveedores a los gastos de marketing)	-2.750.000	-1.582.000
Gastos de personal	-1.150.000	-995.000
Servicios exteriores	-165.000	-115.000
Resultado de Explotación	85.000	258.000
Dividendos recibidos	2.150.000	3.200.000
Resultado Financiero	2.150.000	3.200.000
Resultado antes de impuestos	2.235.000	3.458.000
Impuesto sobre sociedades	-95.000	-15.000
Resultado del ejercicio	2.140.000	3.443.000

SE PIDE.

- a. ¿Existe algún tipo de error contable en la presentación de dichas cuentas de resultados? Argumente su respuesta.
- b. En función de la respuesta dada en el punto anterior, ¿identifica algún tipo de incumplimiento normativo por parte de la Sociedad desde una perspectiva auditora?

SUPUESTO 3. OTRAS CUESTIONES**PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS****ENUNCIADO.**

Instrucciones: Señalar la respuesta correcta en relación con las siguientes cuestiones. En cada pregunta, sólo hay una única respuesta correcta. Deberá argumentar brevemente el motivo de la elección efectuada.

Pregunta 3.1. En los casos en los que seamos el auditor de una entidad de interés público en España, qué documento de los que se mencionan a continuación es obligatorio, en todo caso, haber entregado al Comité de Auditoría previamente a la emisión nuestro informe de auditoría:

- a. Carta de independencia del auditor.
- b. Informe correspondiente a la opinión sobre el control interno de la Sociedad.
- c. Carta de manifestaciones.
- d. Aceptación del encargo de auditoría del ejercicio siguiente.

Pregunta 3.2. Debido a las dificultades financieras por las que atraviesa una de las filiales de un grupo, sus accionistas deciden realizar de forma simultánea una reducción de capital para compensación de pérdidas y un incremento de capital que subsane en su totalidad el desequilibrio patrimonial. La Junta Extraordinaria de accionistas se efectúa con fecha 27 de diciembre del ejercicio “n”, si bien su elevación a público e inscripción en el Registro mercantil se realiza con fecha 2 de febrero del ejercicio “n+1”.

Seleccione la respuesta correcta, argumentando brevemente su decisión.

- a. La transacción será registrada como patrimonio neto de la sociedad en el ejercicio “n+1” en todo caso.
- b. La transacción será registrada como patrimonio neto en el ejercicio “n+1” debido a que su inscripción en el Registro Mercantil se realizó en ese ejercicio y las cuentas anuales fueron formuladas el 31 de enero de “n+1”.
- c. La transacción será registrada en el ejercicio “n” en todo caso, al ser el ejercicio en el que se reunieron los accionistas en Junta.

- d. Solo se registrará la transacción en el ejercicio "n" si las aportaciones económicas efectuadas han entrado en la tesorería de la sociedad en ese mismo ejercicio.

Pregunta 3.3. Una empresa de ingeniería contabiliza sus ingresos de cada proyecto por grado de avance, al contar con los mecanismos de control interno suficientes para poder monitorizar el total de gastos incurridos respecto a los presupuestados. Revisando como auditores uno de los proyectos más relevantes, observamos los siguientes parámetros al final del primer ejercicio de ejecución (ejercicio "n").

	Miles de euros
Gastos incurridos al final del ejercicio "n"	224,00
Gastos presupuestados totales ejecución proyecto	640,00
Ingresos pactados en contrato con cliente	550,00
Ventas registradas ejercicio "n"	192,50
Resultado del proyecto al final del ejercicio "n"	(31,50)

Seleccione la respuesta correcta, argumentando brevemente su respuesta:

- a. Los importes anteriormente registrados por la sociedad en su libro diario son correctos.
- b. Es necesario cancelar las ventas en su totalidad y contabilizar existencias por valor de 224 miles de euros.
- c. Los importes anteriores son correctos, si bien, es necesario registrar una pérdida adicional por importe de 58,5 miles de euros en ese ejercicio "n".
- d. Los ingresos registrados están infravalorados. Sería necesario registrar un ingreso adicional de 31,5 miles de euros.

Pregunta 3.4. El Grupo mercantil Desarrollos Alaveses, S.L y sociedades dependientes, de acuerdo con sus cuentas anuales consolidadas, también consolida fiscalmente en España. Al 31 de diciembre de 2022 una de sus filiales, que representa únicamente un 1% de la cifra de negocios consolidada y un 0.8% del total de activos consolidados, presenta pérdidas acumuladas que han dejado reducido su patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social. El patrimonio

neto consolidado del grupo asciende a 1.850 miles de euros al 31 de diciembre de 2022.

Seleccione la respuesta correcta y argumente brevemente la misma:

- La situación financiera de la filial no supone ningún tipo de problema para el grupo, ni a nivel contable ni fiscal, al tratarse de una sociedad de escasa relevancia respecto a las cifras consolidadas. A lo largo de 2023, el socio o socios de dicha filial podrán subsanar el desequilibrio indicado.
- Con el fin de evitar la no inclusión a nivel fiscal de dicha filial en el proceso de consolidación, el socio o socios de dicha filial deberán subsanar dicho desequilibrio patrimonial antes de que finalice el ejercicio 2023.
- La cabecera fiscal no podrá incluir a dicha filial en el cálculo del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2022 en ningún caso.
- Deberá estimarse la importancia relativa del desequilibrio patrimonial de la filial respecto al patrimonio neto consolidado, y en función del porcentaje obtenido, subsanar el mismo o no.

Pregunta 3.5. Con fecha 16 de mayo de 2021 la Agencia Estatal de la Administración Tributaria comunicó a la sociedad Soluciones Inmediatas, S.L. el inicio de actuaciones inspectoras sobre los ejercicios 2018 y 2019, encontrándose abiertos a inspección los impuestos correspondientes a ejercicios posteriores. Tras aportar la sociedad toda la información disponible y las correspondientes explicaciones, el 20 de febrero de 2023 la inspección finalizó su trabajo incoando dos actas de inspección (una para cada ejercicio), en las cuales se determinaron los siguientes importes a ingresar por parte de la Sociedad que a continuación se indican. Las Actas fueron firmadas en conformidad.

Ejercicios 2018 y 2019	Euros
Cuota adicional estimada	125.000
Sanción	62.500
Importe de los intereses devengados	
Desde el 26 de julio de 2019 hasta 31 de diciembre de 2019	2.029
Ejercicio 2020	4.764
Ejercicio 2021	4.942
Ejercicio 2022	5.128
Ejercicio 2023 (hasta el 20 de febrero de 2023)	805
Total reclamado	205.168

Seleccione la respuesta correcta y argumente brevemente la misma.

- a. El total del importe determinado por la inspección, 205.168 euros, debe ser contabilizado en la cuenta de resultados del ejercicio 2023, sin que sea necesario ningún otro tipo de actuación por parte de la sociedad.
- b. Todos los importes anteriormente indicados, excepto los intereses correspondientes al ejercicio 2023 (805 euros), deberán ser contabilizados con cargo a reservas. La sociedad registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2023 el importe de dichos intereses y a su vez deberá realizar un análisis de los posibles impactos que las actas firmadas en conformidad pudieran tener en los ejercicios abiertos a inspección, por si fuera necesario dotar una provisión adicional.
- c. El total del importe determinado por la inspección, 205.168 euros, debe ser contabilizado en la cuenta de resultados del ejercicio 2023, y a su vez, la sociedad deberá realizar un análisis de los posibles impactos que las actas firmadas pudieran tener en los ejercicios abiertos a inspección, por si fuera necesario registrar una provisión adicional.
- d. Únicamente la sanción y los intereses correspondientes al ejercicio 2023 serán registrados en la cuenta de resultados de ese ejercicio (63.305 euros), registrándose el resto de los importes con cargo a reservas. A su vez, la sociedad deberá realizar un análisis de los posibles impactos que las actas firmadas en conformidad pudieran tener en los ejercicios abiertos a inspección, por si fuera necesario registrar una provisión adicional.

Pregunta 3.6. Si la empresa anteriormente mencionada en el Supuesto 3.5. hubiera pagado y firmado en disconformidad las Actas incoadas por la Agencia Tributaria, y tras años de reclamaciones judiciales, la Agencia les devolviera los importes inicialmente pagados (los 205.168 euros),

Seleccione la respuesta correcta y argumente brevemente el motivo:

- a. Los importes a cobrar serían registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que sea firme la sentencia contra la Agencia.
- b. Solo podrá registrarse la Sociedad esta devolución una vez cobrada, generando un mayor ingreso en el ejercicio en el que se reciba el dinero.
- c. Los importes se registrarán aplicando las mismas cuentas utilizadas al contabilizar los gastos reclamados en su momento por la Agencia Tributaria, tras el cobro de los mismos.

- d. Los importes se registrarán aplicando las mismas cuentas utilizadas al contabilizar en su momento los gastos reclamados por la Agencia Tributaria, tras analizar si se cumplen los requisitos establecidos por las normas de registro y valoración de un activo por impuesto diferido.

Pregunta 3.7. Con fecha 30 de septiembre de 2021 la sociedad Desarrollos Alaveses, S.L. firmó un préstamo con la entidad financiera ZZZ, S.A. por importe de 800.000 euros, con plazo de vencimiento el 30 de septiembre de 2026, a un tipo de interés variable del EURIBOR + 0,5%, pagadero semestralmente. El principal de este préstamo se paga en su totalidad al vencimiento. Debido a la subida de los tipos de interés de los últimos meses, la sociedad firmó el 31 de mayo de 2023 una novación de dicho préstamo con la misma entidad financiera, cambiando el tipo de interés de variable a fijo (4%). El resto de las cláusulas y condiciones del contrato original no se han modificado.

Seleccione la respuesta correcta argumentando brevemente la misma.

- a. La sociedad habrá registrado un gasto financiero de 18.666 euros en el ejercicio 2023, no teniendo que realizar ningún tipo análisis adicional al haberse firmado la novación con el mismo prestamista.
- b. En todo caso será necesario dar de baja el préstamo inicial y contabilizar la nueva deuda, tras la firma de la novación, difiriendo los gastos asociados a la misma hasta el vencimiento del préstamo.
- c. La sociedad estimará en todo caso el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, y lo comparará con el valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original. La diferencia que surja se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2023.
- d. Se estimará en todo caso el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, y lo comparará con el valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, contabilizando una extinción del contrato original siempre y cuando se trate de contrato sustancialmente diferente.

Pregunta 3.8. La sociedad Vinos Espumosos, S.L. tiene firmado un contrato de financiación con una entidad financiera por importe de 4.000.000 de euros, y vencimiento en 2027 (deuda reflejada en las cuentas anuales a auditar a largo plazo). Dentro del acuerdo alcanzado, se han establecidos una serie de ratios financieros a cumplir por la sociedad anualmente. Al 31 de diciembre del año en curso, la sociedad ha cumplido con todas las ratios a excepción del CAPEX máximo, que fue sobrepasado únicamente en 20.000 euros (sobre un total de 2.650.000 euros

de inversión permitida). La importancia relativa de auditoría se ha estimado en 1.000.000 de euros.

Seleccione la respuesta correcta, argumentado brevemente la misma:

- a. Debido a la escasa relevancia del importe excedido respecto al total de la inversión permitida y de la importancia relativa estimada para la auditoría del ejercicio, la sociedad únicamente informará en la memoria y a la entidad financiera sobre el incumplimiento de una de las condiciones exigidas.
- b. La sociedad deberá obtener una autorización del prestamista con fecha anterior a la fecha de formulación de las cuentas anuales del ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento, con el fin de evitar reclasificar el total de la deuda a corto plazo.
- c. En todo caso, la deuda deberá ser reclasificada a corto plazo e informar en la memoria.
- d. La obtención de una autorización del prestamista con fecha anterior al cierre del ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento permitirá no tener que reclasificar la deuda a corto plazo, informando además en la memoria.

Examen de aptitud profesional para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) Segunda fase

Orden ETD/479/2023, de 5 de mayo, 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.

Se aporta inicialmente sólo el enunciado para su desarrollo por parte del lector. Con posterioridad se facilita el mismo texto con la solución propuesta y los comentarios indicados.

SOLUCIONES PROPUESTAS

BLOQUE I. AUDITORÍA - ÍNDICE

SUPUESTO 1.	OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA	2 PUNTOS Página__196
SUPUESTO 2.	CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. MATERIALIDAD, PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS, IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS Y RESPUESTAS A ÉSTOS	3 PUNTOS Página__214
SUPUESTO 3.	INFORME DE AUDITORÍA: OPINIÓN DE AUDITORÍA Y CONTENIDO	2 PUNTOS Página__244
SUPUESTO 4.	CONTROL DE CALIDAD DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA	1,5 PUNTOS Página__258
SUPUESTO 5.	AUDITORÍA DE UN GRUPO CONSOLIDADO: IMPORTANCIA RELATIVA	1,5 PUNTOS Página__269

SUPUESTO 1. OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA.**PUNTUACIÓN: 2 PUNTOS**

Instrucciones. Las respuestas incorrectas no restan de la puntuación final del supuesto.

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

1. Indique la situación en la que las entidades constituyen red (considerando únicamente las circunstancias descritas en cada apartado):
 - A. Dos sociedades de auditoría en las que una de ellas tenga la capacidad de nombrar a la mayoría de los miembros del consejo de administración de la otra.**
 - B. Dos sociedades de auditoría que han firmado un acuerdo exclusivamente para la realización de una auditoría conjunta y no mantienen ninguna otra relación.
 - C. Dos sociedades de auditoría que tienen un acuerdo de cooperación verbal por un plazo superior a 12 meses y en virtud del cual las decisiones en materia de gestión financiera se toman de manera separada en cada entidad.
 - D. Una sociedad de auditoría A y otra sociedad de auditoría B que ostenta una participación del 15% en A pero que no tiene la capacidad de disponer de la mayoría de los derechos de voto.

A	B	C	D
X			

El artículo 3.14 LAC considera que **red** es 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.

Dicha redacción queda complementada por lo desarrollado por el RLAC en su artículo 8.3, normativa en la que se fundamenta las diferentes alternativas ofrecidas por la pregunta.

En concreto, y reproduciendo el literal completo de dicho precepto, tenemos:

3. Red del auditor de cuentas.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 3.14 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, se entiende que pertenecen a la red del auditor de cuentas aquellas personas o entidades en las que concurran cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) La existencia de vinculación de conformidad con lo establecido en el apartado 4 de este artículo. *(en referencia a entidades vinculadas a la entidad auditada).*

b) Un acuerdo de cooperación, cualquiera que sea la forma de su instrumentación, incluida la no escrita, con vocación de permanencia cuando se mantenga por un periodo superior a 12 meses o cuando se repita de forma recurrente en el tiempo, a través de alguno de los siguientes medios:

1.º Compartir beneficios o costes, que sean significativos en los términos que por su relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de cooperación. En todo caso se entenderá que se produce tal circunstancia cuando estos superen los porcentajes previstos en el artículo 52.b) sobre las cuentas anuales del auditor de cuentas.

2.º Control o gestión comunes o concertados.

3.º El diseño e implementación común de políticas y procedimientos de control de calidad interno incluido el seguimiento, realizado por una estructura más amplia que la del auditor de cuentas.

4.º El uso de un nombre comercial común. 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.

5.º Una estrategia empresarial común. A tales efectos se entiende por estrategia empresarial común, aquella que supone que las decisiones a tomar en políticas de explotación y gestión financiera se realizan de forma centralizada, coordinada o complementaria en aras de alcanzar objetivos estratégicos comunes, lograr una mejora en la explotación del negocio o mayores sinergias.

6.º Compartir una parte significativa de los recursos profesionales cuando por su naturaleza o relevancia pudiera concluirse la existencia de un acuerdo de coope-

ración. A estos efectos, se entienden por recursos profesionales, entre otros, los referidos al personal con capacitación relacionada con el área económico-financiera, el asesoramiento jurídico, la consultoría de gestión empresarial o cualquier otro análogo, a recursos técnicos y de asesoramiento y a los sistemas de intercambio de información.

No se considerará la existencia de red, cuando la cooperación tenga como único fin la realización conjunta de una auditoría por parte de dos auditores, siempre que no concurra ninguna de las restantes circunstancias.

Por tanto, según lo establecido en el artículo 8.3.a) la opción A) se considera red, y por tanto correcta. Lo recogido en la opción B) no se considera red tal y como se contempla en el precepto 8.3. b) dada la temporalidad limitada de la cooperación en el desarrollo de un único encargo. Según lo contemplado en el artículo 8.3.b.5º la tercera de las opciones tampoco deriva en la existencia de red dada la separación de la gestión financiera que nos indica el literal de la pregunta. Por último, y en base a lo contemplado en el 8.3.a) precitado tampoco estamos ante una red ante la falta de vinculación en línea con las reglas contempladas en el artículo 42.1. del Código de Comercio o de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

2. Se entiende que existe interés significativo directo cuando:

- A. El auditor adquiere bienes de la entidad auditada en las mismas condiciones de mercado, en el ámbito del curso normal de los negocios de dicha entidad y en condiciones de independencia mutua.
- B. El auditor adquiere bienes de la entidad auditada que representan menos del 10% del patrimonio del auditor cuando en los honorarios de la relación no concurran las circunstancias contempladas en el artículo 52 del RLAC.
- C. El auditor y la sociedad auditada mantienen una relación empresarial en la que los honorarios derivados de la relación no superan el 3% de la cifra de negocios de cualquiera de las partes, en el caso de personas jurídicas o de los ingresos anuales, en el caso de personas físicas.
- D. La tenencia por el auditor de un préstamo concedido por la entidad auditada, que no es una entidad financiera, que suponga más de un 10% del patrimonio del auditor.**

A	B	C	D
			X

El artículo 16.1.a) 2º LAC establece como causa de incompatibilidad la existencia de un interés significativo directo en la entidad auditada derivado de un contrato o de la existencia de un bien o titularidad de un derecho desarrollándose en el artículo 44 del RLAC este concepto.

La nota publicada por el ICAC denominada *Criterio de interpretación de relaciones comerciales y relaciones empresariales a efectos de la aplicación del artículo 44.c) del RLAC en la concreción del concepto interés significativo directo como causa de incompatibilidad de los auditores de cuentas* se establece en su literal que, las relaciones comerciales consistentes en la adquisición por el auditor de bienes o servicios de la entidad auditada, en el curso normal de sus negocios y realizadas en condiciones de mercado e independencia mutua no se consideran interés significativo directo, lo que deriva en que **la opción A) se considere incorrecta**. Les remitimos a su lectura para mayor profundidad de la argumentación aportada.

Las **opciones B) y C) se consideran incorrectas** en base a lo contemplado en el artículo 44 c) RLAC, párrafos 3 y 4, dado que su literal contempla lo siguiente:

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.

Por último, **la opción D) la consideramos correcta**, dado que el precitado Artículo 44 b) RLAC contempla:

b) La concesión, mantenimiento o garantía de préstamos a la entidad auditada, así como la aceptación o mantenimiento de préstamos o garantías de la entidad auditada, siempre que se refiera a un importe que resulte significativo. [...]

A los efectos de lo establecido en este apartado se considerará significativo cuando concurra la circunstancia prevista en el artículo 45.2.a) sobre instrumentos financieros significativos, esto es, cuando suponga más del 10 por ciento del patrimonio del auditor de cuentas.

3. ¿En cuál de los siguientes supuestos existe causa de incompatibilidad?

- A. El auditor de cuentas realiza servicios de contabilidad en una entidad vinculada con la que la entidad auditada no tiene una relación de control a la entidad auditada.
- B. El auditor de cuentas es directivo de una entidad con la que la entidad auditada tiene una relación de control.**
- C. El auditor de cuentas realiza servicios de auditoría interna en una entidad vinculada sin relación de control con la entidad auditada y el órgano de gestión de la entidad auditada es responsable del sistema global de control interno, de la determinación del alcance, riesgo y frecuencia de los procedimientos de auditoría interna, de la consideración y ejecución de los resultados y recomendaciones proporcionadas por la auditoría interna.
- D. El auditor de cuentas realiza servicios de valoración que tienen un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros de una entidad con la que la entidad auditada no tiene una relación de control y la estimación de dicho efecto está documentada de forma exhaustiva.

A	B	C	D
	X		

El artículo 16 LAC regula las causas de incompatibilidad del auditor de cuentas, enumerando las condiciones en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no goza de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto de una empresa o entidad, realizando una enumeración agrupada en función de la existencia de circunstancias derivadas de situaciones personales o de servicios prestados. Con posterioridad el artículo 17 desarrolla extensiones subjetivas a entidades vinculadas o con una relación de control con la entidad auditada y, de manera específica para la existencia de relaciones entre empresas calificadas de relaciones de control.

Tomando en consideración dicho articulado, la primera de las opciones, **la A) no la consideramos correcta**, toda vez que queda dentro de lo contemplado en el artículo 16.1.b.1º y 17.2, al establecer como causa de incompatibilidad la prestación de la entidad auditada de servicios de contabilidad o preparación de los registros contables o los estados financieros cuando se presten tales servicios a otras entidades con las que la entidad auditada tenga una relación de control, algo que no se contempla en el literal de la opción.

La **opción B) se considera correcta**, dado que el artículo 16.1.a).1º, dentro de las circunstancias derivadas de situaciones personales nos indica que hay incompatibilidad existe 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. También concurrirá esta circunstancia respecto del responsable del área económica financiera y de quién desempeñe funciones de supervisión o control interno en la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo que tengan con dicha entidad.

La **opción C)** relacionada con la prestación de servicios de auditoría interna queda dentro de lo estipulado por el artículo 16.1.b.1º y 17.2. precitado, lo que deriva a que no exista incompatibilidad y, por tanto, se considera **incorrecta**.

Por último, la **opción D) es incorrecta** en base al artículo 16.1.b.2º y 17.2. LAC. En concreto, el primero de los preceptos nos indica como causas de incompatibilidad 2.º *La prestación a la entidad auditada de servicios de valoración, salvo que se cumplan los siguientes requisitos:*

- i. Que no tengan un efecto directo o tengan un efecto de poca importancia relativa, por separado o de forma agregada, en los estados financieros auditados;*
- ii. Que la estimación del efecto en los estados financieros auditados esté documentada de forma exhaustiva en los papeles de trabajo correspondientes al trabajo de auditoría.*

4. ¿En cuál de las siguientes situaciones existe causa de incompatibilidad?
- A. En caso de que un familiar del auditor principal responsable de un trabajo de auditoría, que firme el informe de auditoría a título individual, acepte un obsequio, que se considere de valor insignificante, de dicha entidad auditada.
- B. En caso de un familiar con vínculos estrechos de una persona distinta de los auditores principales responsables de un trabajo de auditoría, que sea auditor y que forme parte de la organización del auditor y con capacidad de influir en el resultado final de la auditoría, acepte un obsequio, que se considere de valor insignificante, de dicha entidad auditada.
- C. En caso de un hermano del auditor principal responsable que no conviva con él que posea instrumentos financieros de la entidad dominante de la entidad auditada que sean significativos y no se posean a través de una institución de inversión colectiva diversificada.**
- D. Los cónyuges de los familiares referidos en el apartado C) posean instrumentos financieros de la entidad dominante de la entidad auditada cuando sean significativos y no se posean a través de una institución de inversión colectiva diversificada.

A	B	C	D
		X	

Para responder a esta cuestión debemos tomar en consideración las normas de incompatibilidad que regulan los requisitos de independencia del auditor, esto es, los artículos 16 a 18 LAC, así como las definiciones contempladas en el artículo 3 respecto a alguna de las condiciones citadas en las opciones ofrecidas. De hecho, recomendamos tomar en consideración como marco conceptual las definiciones contempladas en la norma como antesala a la respuesta de muchas de las cuestiones planteadas.

Procedemos a analizar cada una de las cuestiones:

- **Opción A. Incorrecta.** El artículo 3.6.a. considera auditor principal responsable al auditor de cuentas que firme el informe de auditoría de cuentas a título individual o en nombre de una sociedad de auditoría. Con relación a la existencia de obsequios el artículo 16.1.a.4º establece dentro de las circunstancias derivadas de situaciones personales que derivan en incompatibilidad solicitar o

aceptar obsequios o favores de la entidad auditada, salvo que su valor sea insignificante o intrascendente.

- **Opción B. Incorrecta.** En este caso el artículo 3.13 nos indica que son familiares con vínculos estrechos de la persona afectada por la causa de incompatibilidad los cónyuges o quienes mantengan análoga relación de afectividad, quienes tengan vínculos de consanguinidad en primer grado descendente y quienes, con independencia del grado, tengan vínculos de consanguinidad y vivan en su hogar durante un período mínimo de un año. Existiendo tal relación de familiar acudimos a lo contemplado en el artículo 19.1.a) donde nos indica que *1. Se considerará que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría no gozan de la suficiente independencia en el ejercicio de sus funciones respecto a una entidad auditada, cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 16 o en otras leyes en las siguientes personas o entidades: a) Las personas, distintas de los auditores principales responsables, sean auditores o no y formen o no parte de la organización del auditor o sociedad de auditoría, que participen o tengan capacidad para influir en el resultado final de la auditoría de cuentas, o responsabilidad de supervisión o gestión en la realización del trabajo de auditoría y puedan influir directamente en su valoración y resultado final, que se complementa por lo recogido en el artículo 19.2. d) respecto a las resultantes de solicitar o aceptar obsequios o favores de la entidad auditada conforme a lo previsto en el artículo 16.1.a).4.º, cuando concurren en los familiares con vínculos estrechos de las personas a que se refieren las letras a) y b) del apartado 1.*
- **Opción C. Correcta.** El artículo 3.12 nos indica que se consideran 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.* Teniendo en cuenta esta definición los artículos 16.1.a.2º y 18.2.b.2º primer párrafo, nos aporta la consideración de situación de incompatibilidad por falta clara de independencia.
- **Opción D Incorrecta.** En este caso en base a lo contemplado en el artículo 18.2.b.2º segundo párrafo al citar que los cónyuges de estos familiares posean instrumentos financieros de una entidad vinculada de las contempladas en el párrafo anterior, existirá incompatibilidad cuando, conforme a lo previsto reglamentariamente, sean muy significativos.

5. Señale la afirmación correcta en cuanto al régimen de contratación de auditores para entidades no de interés público:
- A. Una entidad contrata un auditor para la realización de un trabajo de auditoría obligatoria por un periodo de cinco años y, al final del quinto año, prorroga el contrato por cuatro años.
- B. Una entidad contrata un auditor para la realización de un trabajo de auditoría voluntaria por un periodo de cinco años y, al final del quinto año, prorroga el contrato por cuatro años.**
- C. Una entidad contrata un auditor para la realización de un trabajo de auditoría obligatoria por un periodo de cinco años y antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales del último ejercicio, ninguna de las partes comunica voluntad de prorrogar el contrato, se entenderá prorrogado en otros cinco años.
- D. Una entidad contrata un auditor para la realización de un trabajo de auditoría obligatoria por un periodo de cinco años y, debido a divergencias de opinión sobre tratamientos contables, la entidad auditada puede rescindir el contrato con el auditor a la finalización del tercer año por la existencia de justa causa.

A	B	C	D
	X		

La base para responder a esta cuestión y las diferentes opciones se fundamenta en lo contemplado en el artículo 22 LAC que reproducimos para mayor comodidad.

Artículo 22. Régimen de contratación.

1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría serán contratados por un período de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años ni superior a nueve a contar desde la fecha en que se inicie el primer ejercicio a auditar, pudiendo ser contratados por periodos máximos sucesivos de hasta tres años una vez que haya finalizado el periodo inicial.

Si una vez finalizado el periodo de contratación inicial o la prórroga del mismo, ni el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría ni la entidad auditada manifiestan su voluntad en contrario antes de la fecha de aprobación de las cuentas anuales auditadas correspondientes al último período contratado o prorrogado, el contrato quedará tácitamente prorrogado por un plazo de tres años.

2. Durante el periodo inicial, o el período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa. Las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría no son justa causa. 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.

Los accionistas que ostenten más del cinco por ciento del capital social o de los derechos de voto de la entidad auditada o el órgano de administración de dicha entidad podrán solicitar al juez de primera instancia del domicilio social de la entidad la revocación del auditor designado por la junta general y el nombramiento de otro, cuando concurra justa causa.

3. Cuando las auditorías de cuentas no fueran obligatorias, no serán de aplicación las limitaciones temporales de contratación establecidas en el apartado 1 de este artículo.

4. Serán nulos de pleno derecho los acuerdos o cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar la selección, el nombramiento y la contratación por parte de los órganos competentes de la entidad de cualquier auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Lo que nos permite afirmar que, de las cuatro opciones, sólo la **Opción B) se considera correcta**, y ello en base al artículo 22.3. LAC.

6. Señale la respuesta incorrecta en relación con la prestación de servicios de no auditoría en una entidad de interés público:

- A. Se considera que el auditor de cuentas tiene prohibido, en todo caso, realizar servicios de recursos humanos relacionados con cargos directivos de la entidad auditada.**
- B. Se considera que el auditor de cuentas tiene prohibido realizar servicios en relación con el impuesto sobre las rentas del trabajo para la entidad auditada.
- C. Se considera que el auditor de cuentas tiene prohibido realizar servicios jurídicos relacionados con el asesoramiento general para la entidad auditada.
- D. Se considera que el auditor de cuentas tiene prohibido realizar servicios de asistencia en materia de litigios para la entidad auditada.

A	B	C	D
X			

El régimen de auditoría de las entidades de interés público (EIP) resulta especial dentro del marco normativo de auditoría. Así, como punto de partida debemos tomar en consideración la definición dada por el artículo 3 LAC donde nos indica que una EIP son a) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión; b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados; y c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

La regulación específica de la auditoría de las EIP queda contemplada a partir del REGLAMENTO (UE) No 537/2014 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Para el caso que nos ocupa debemos acudir a lo contemplado en el artículo 5 que conduce a que la única opción **incorrecta sea la Opción A**. En concreto lo contemplado en el artículo 5.1.k.i donde al enumerar la prohibición de prestar servicios ajenos a la auditoría nos indica expresamente los servicios de recursos humanos relacionados con: i) cargos directivos que puedan ejercer una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros objeto de la auditoría legal, si tales servicios incluyen: — a búsqueda o selección de candidatos para esos cargos, o — la verificación de las referencias de los candidatos para esos cargos. La mención de “en todo caso” invalida la opción aportada.

Para el resto de las opciones consideramos las siguientes referencias, todas ellas del RUE. Opción B: artículo 5.1.a.ii; Opción C: artículo 5.1.g.i; y Opción D: artículo 5.1.f. donde expresamente se da solución a los servicios prohibidos.

En esta última opción interpretamos, por extensión, el literal de dicho artículo “*los servicios de valoración, incluidas las valoraciones realizadas en relación con servi-*

cios actuariales o servicios de asistencia en materia de litigios", si bien es cierto que no se indica expresamente "servicios de valoración", por lo que podría aceptarse por válida esta opción.

7. En relación con la causa de abstención por honorarios percibidos, señale la afirmación correcta:
- A. Si una sociedad de auditoría que no es pequeña, superados los tres primeros ejercicios sociales tras su inscripción en el ROAC, perdió un cliente relevante en el ejercicio X, que representaba el 25% 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.
 - B. Si la sociedad de auditoría que no es pequeña, sin considerar su red, superados los tres primeros ejercicios sociales tras su inscripción en el ROAC, 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.
 - C. **Una sociedad de auditoría, superados los tres primeros ejercicios sociales tras su inscripción en el ROAC, 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 35% en la relación entre los honorarios totales percibidos de una entidad, que no tiene la condición de entidad de interés público, 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 Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas, también resultarán de aplicación.

A	B	C	D
		X	

A efectos de aportar la respuesta a esta pregunta debemos acudir a lo contemplado por el artículo 64 Causas de abstención por honorarios percibidos RLAC y, en concreto a lo contemplado en 64.3. donde al desarrollar la concentración de honorarios percibidos nos indica 3. *No obstante lo dispuesto en los dos apartados anteriores, el porcentaje de concentración en ambos casos será del 40 por ciento durante tres años consecutivos en el supuesto de que 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 que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:*

a) *El auditor de cuentas hubiera tenido que abstenerse de realizar la auditoría de cuentas de una o varias entidades por incurrir en el porcentaje a que se refiere el artículo 25 de la Ley 22/2015, de 20 de julio.* b) *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 total anual de los honorarios por servicios de auditoría del auditor.* Este desarrollo normativo conduce a considerar la **opción A) como incorrecta.**

Como referencia para la **opción B)** contamos con el desarrollo del artículo 25.1. LAC en relación con las causas de abstención por honorarios percibidos, y en concreto, *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*, donde no se menciona expresamente la existencia de entidades vinculadas. Ello conduce a considerar **incorrecta** la afirmación dada.

La **opción C) es correcta**, dado que el artículo 64.5 RLAC amplía el porcentaje hasta el 35 por ciento mencionado.

Finalmente, **la opción D es incorrecta**, y ello en base al artículo 64 RLAC que es desarrollo del artículo 25 LAC aplicable a entidades no EIP. En el caso de una EIP debemos acudir, por ejemplo, a lo contemplado por el artículo 33 y siguientes LAC.

8. Señale la afirmación incorrecta en relación con las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría:
- A. Un auditor no responsable del trabajo de auditoría, pero que haya formado parte del equipo del encargo, no puede ostentar un interés financiero directo y significativo en la entidad auditada a los 3 meses de la finalización de dicho trabajo.
 - B. El auditor responsable del trabajo de auditoría no podrá formar parte del órgano de dirección de una entidad con la que la entidad auditada tenga una relación de control a los 6 meses de la finalización de dicho trabajo.
 - C. El auditor responsable del trabajo de auditoría no podrá disponer de un interés financiero de una entidad con la que la entidad auditada tenga una relación de control si este interés deriva de causas sobrevenidas no imputables al auditor y éste ha dejado de tener vinculación en la sociedad de auditoría.**
 - D. Un auditor (no socio), distinto del auditor principal responsable del trabajo de auditoría, que tenga responsabilidad de supervisión de dicho trabajo e influencia en el resultado final, no podrá ostentar un interés financiero indirecto y significativo en una entidad con la que la entidad auditada tenga una relación de control a los 10 meses de la finalización de dicho trabajo.

A	B	C	D
		X	

Las prohibiciones de servicios a prestar por parte de los auditores de cuentas se extienden a momentos posteriores a la finalización del trabajo de auditoría, algo que contempla en artículo 23 LAC que reproducimos y, que, en esta ocasión, nos ayuda a considerar como **afirmación incorrecta la opción C**, siendo las otras tres correctas.

Artículo 23. Prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría.

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.

2. La prohibición a que se refiere el apartado anterior será de aplicación a las siguientes personas:

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.

b) 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.

c) 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.

3. El incumplimiento de la prohibición llevará aparejada la incompatibilidad de los auditores de cuentas y a las sociedades de auditoría a los que se refiere este artículo, para la realización de los trabajos de auditoría de la entidad auditada o de las sociedades que forman parte del grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, a partir del momento en que se incumpla dicha prohibición y en los dos años siguientes.

4. Lo establecido en este artículo no será de aplicación cuando el interés financiero derive de causas sobrevenidas no imputables al auditor de cuentas, o se adquiera en condiciones normales de mercado por el auditor de cuentas, o por el socio de la sociedad de auditoría o auditor designado para realizar auditorías en nombre de ésta, siempre que, en estas situaciones, haya dejado de tener cualquier vinculación o tipo de interés en la sociedad de auditoría.

9. En relación con los honorarios de los trabajos de auditoría sobre entidades de interés público, señale la respuesta incorrecta:
- A. Los honorarios de auditoría no podrán tener carácter contingente.
- B. Cuando los honorarios totales pagados por una entidad de interés público durante cada uno de los tres últimos ejercicios superen el 15% de los honorarios totales obtenidos por una sociedad de auditoría pequeña, la comisión de auditoría, sobre la base de un examen a las amenazas a la independencia y las medidas para atenuarlas, podrá autorizar excepcionalmente que se realice la auditoría del ejercicio inmediato siguiente.
- C. Suponiendo lo indicado en la letra B), si los honorarios continúan superando el 15% de los honorarios totales percibidos por dicho auditor en el año cuarto, el comité de auditoría decidirá si dicho auditor puede seguir realizando la auditoría durante un periodo adicional de tres años.**
- D. En el caso de un auditor que preste servicios de no auditoría a la entidad auditada, su matriz o sus controladas, distintos de los establecidos en el artículo 5.1 Reglamento 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, durante un periodo de tres o más ejercicios consecutivos, los honorarios totales percibidos por estos servicios en el cuarto año no podrán exceder del 70% de la media de los honorarios de auditoría obtenidos de las mismas entidades durante los últimos tres ejercicios consecutivos.

A	B	C	D
		X	

Tal y como hemos comentado de manera previa la auditoría de EIP queda contemplado a partir del REGLAMENTO (UE) No 537/2014 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 16 de abril de 2014 sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Para el caso que nos ocupa en relación a los honorarios debemos acudir a su artículo 4 lo que determina que la única **opción incorrecta a señalar es la opción C)**. El resto de las posibilidades son correctas, toda vez que la Opción A queda contemplada en el literal del artículo 4.1. al indicar expresamente que los honorarios por la realización de auditorías legales de entidades de interés público no podrán tener carácter contingente tal y como se indica en la opción A. Para el caso de la Opción B acudimos tanto al artículo 4.3. RUE como al artículo 41.2 LAC. La Opción D es igualmente correcta, y ello en

base al artículo 4.2. RUE donde su literal contempla el texto incorporado a la pregunta.

10. Señale la respuesta correcta en relación con los honorarios y transparencia de los auditores con respecto a los trabajos de auditoría sobre entidades no de interés público:
- A. Los honorarios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo que deban desempeñarlas y estos honorarios deberán calcularse también en función de la prestación de servicios de no auditoría.
- B. Los honorarios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo que deban desempeñarlas y estos honorarios no podrán modificarse en función del posible cambio de circunstancias iniciales que sirvieron de base para el cálculo de los honorarios.
- C. Los honorarios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo que deban desempeñarlas y dichos honorarios no podrán tener carácter contingente. No se consideran contingentes los dispuestos por resolución judicial.**
- D. Los honorarios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo que deban desempeñarlas y, asimismo, estos auditores podrán percibir otra remuneración por la realización de este trabajo de auditoría.

A	B	C	D
	X		

En esta ocasión entramos dentro del análisis de honorarios y transparencia para entidades no calificadas como Entidades de Interés Público, por lo que podemos acudir al artículo 24. LAC de manera general. En base a ello:

- **Opción A. Incorrecta.** Según el artículo 24.1. los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría se fijarán, en todo caso, antes de que comience el desempeño de sus funciones y para todo el periodo en que deban desempeñarlas. Los citados honorarios no podrán estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada.

- **Opción B. Incorrecta.** Para lo que tomamos en consideración lo citado en el artículo 24.1, como, además lo recogido en el artículo 62.3 RLAC, dado que, nos indica literalmente *“3. Los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría de cuentas ya sean referidos al mismo ejercicio o a ejercicios sucesivos, por el mismo auditor de cuentas, únicamente podrán modificarse si se alteran las condiciones que sirvieron de base para su fijación inicial. En el caso de que se modificaran los honorarios inicialmente estimados, deberá documentarse en el archivo de auditoría las razones que justifican la nueva estimación de honorarios, así como las condiciones de la realización de auditoría que en ningún caso comprometan la aplicación de lo exigido en el artículo 29.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio”*.
- **Opción C. Correcta.** En base al artículo 24.1. que se amplía al considerar que no se considerarán contingentes los honorarios establecidos por resolución judicial o por las autoridades correspondientes.
- **Opción D. Incorrecta.** En base a lo contemplado en el artículo 24.1. anterior.

SUPUESTO 2. CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS. MATERIALIDAD, PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS, IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS Y RESPUESTAS A ÉSTOS.**PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS****ENUNCIADO.**

Usted está auditando las cuentas anuales de la compañía “ROAC 2023, S.A.” al 31 de diciembre de 2022. Se trata del segundo año que somete sus Cuentas Anuales (CCAA) a auditoría de cuentas. El año pasado la opinión fue con salvedades por limitación al alcance por no haber estado presentes ni en el inventario a 1 de enero de 2021 ni en el de 31 de diciembre de ese año, al haber sido contratados en febrero de 2022. Su equipo de auditoría ha efectuado una toma de datos de la sociedad. Junto al balance y a la cuenta de pérdidas y ganancias, sus colaboradores han obtenido información sobre la actividad y sobre el sistema de control interno de la mercantil.

LA EMPRESA

- La sociedad anónima “ROAC 2023, S.A.” se constituyó en Madrid en el año 1992.
- Es una empresa familiar dedicada a la fabricación por encargo de moldes para la fabricación de envases para transporte y conservación de pescados, mariscos y fresas.
- El capital de la compañía está dividido entre 4 socios, a razón de:
 - ▶ 3 socios poseen un 30% de las acciones cada uno de ellos.
 - ▶ LUNA, S.A. posee el 10% de las acciones.
- Los tres socios ocupan cargos ejecutivos dentro de la sociedad y son los que toman las decisiones de explotación.
- La toma de decisiones más relevantes de inversión (superiores a 60.000 euros) y financiación (superiores a 60.000 euros) se adoptan por unanimidad en el Consejo de Administración, en el que están representados todos los socios.

- La empresa elabora un presupuesto anualmente y efectúa la correspondiente liquidación del mismo extrayendo desviaciones y conclusiones.
- Expansión a nuevas ubicaciones.

INSTALACIONES

- Dispone de instalaciones industriales que ocupan una superficie de 750 m².
- La plantilla de la empresa posee una gran experiencia.
- La constituyen unos 70 trabajadores, aunque aumenta en los períodos de mayor actividad a través de una Empresa de Trabajo Temporal.

ESTRUCTURA ORGANIZATIVA

- La gestión la lleva el director Gerente, al que identificaremos como GERENTE, que actualmente está pasando un momento personal delicado debido a la enfermedad de un familiar cercano. De él dependen orgánicamente los dos grandes departamentos en los que está dividida:
 - ▶ Administración, de la que dependen las compras, ventas, contabilidad y recursos humanos
 - ▶ Producción, de la que dependen la Oficina Técnica, Planta, Almacén y Calidad.
- Los puestos de Gerente, de director de Administración y de Producción los ocupan los tres socios ejecutivos.
- Hemos podido comprobar que el GERENTE comunica continuamente la necesidad de que la integridad y los valores éticos se comuniquen día a día a los miembros de toda la organización. Hemos estado reunidos con GERENTE y directores y nos confirman su compromiso con el cumplimiento del sistema de control interno.
- Cualquier decisión de inversión superior a 12.000 euros necesita la aprobación del Gerente. En todo caso, cualquier operación de financiación necesita la aprobación del Gerente.

- DIEGO lleva trabajando en la empresa desde hace 10 años y es muy competente. Realiza su trabajo asistiendo a la empresa por las tardes.
 - ▶ Lleva la contabilidad y prepara la información contable mensuales y anual. Se le da mucha importancia al cierre mensual.
 - ▶ Hemos observado que tiene la convicción de que GERENTE no valora su trabajo ya que no le ha subido el sueldo en los últimos tres años. DIEGO tiene dos hijos que quieren ir a la Universidad (está muy preocupado por si podrá pagar sus estudios).
- El proceso de elaboración de las Cuentas Anuales (CCAA) lo realiza un despacho de economistas de reconocido prestigio y todos con reconocimiento de Expertos Contables.

SISTEMA DE PROCESO DE DATOS

- En este ejercicio se ha producido la instalación de nuevos y significativos sistemas de Tecnologías de información relacionados con la información financiera.
- Los controles establecidos son los siguientes:
 - ▶ El acceso de los usuarios a la red se encuentra controlado por un login que requiere el ingreso de un nombre de usuario y su contraseña correspondiente.
 - ▶ Existen procedimientos de recuperación automática de archivos que permiten regenerar un archivo dañado.
 - ▶ Existe una definición de Políticas de Seguridad de la Información.
 - ▶ El firewall registra los intentos de acceso denegados en su entrada.
- Durante el ejercicio han ocurrido varios cortes de suministro eléctrico lo cual ha ocasionado fallos en el proceso automático de facturación.

EL PRODUCTO

- La fabricación por encargo implica que la compañía elabore productos que se adaptan plenamente a los requerimientos y necesidades de sus clien-

tes, por lo que se debe acomodar la producción a cada pedido, complicándose tanto el proceso de elaboración como su gestión y control.

- El moldeo por inyección del poliespán (poliestireno expandido) es el proceso más común utilizado para envases. Ha experimentado una serie de cambios en los últimos años, incluyendo una mayor rapidez de comercialización.
- Una de las estrategias fundamentales es la continua innovación tecnológica que le permita reducir los tiempos de inyección, enfriamiento y cambio de moldes.

FASES DEL PROCESO PRODUCTIVO

- **PEDIDO:** El proceso comienza con la solicitud de presupuesto por parte del cliente al Departamento de Administración, adjuntando con la solicitud los planos y especificaciones técnicas del producto a fabricar, lo que permitirá al mismo departamento realizar una oferta.
- **PEDIDO EN FIRME:** el pedido pasa a considerarse como un pedido en firme si la oferta es aceptada trasladándose al Departamento de Producción.
- **ORDEN DE TRABAJO:** El jefe de Producción, cuando recibe el pedido, emite una orden de trabajo.
 - ▶ La orden de trabajo se inicia en la Oficina Técnica, que diseña y solicita de un taller especializado los moldes y fecha prevista de servicio.
 - ▶ Se crea el molde.
- **ALMACÉN:** Terminada la pieza se almacena hasta que se completan los pedidos. Almacén, por tanto, es la sección que custodia y suministra las materias primas y los productos terminados.
- **EMBALAJE:** el proceso productivo se completa con el embalaje y el transporte de los productos terminados hasta el cliente, tareas que se realizan por “Almacén”.

- “ROAC 2023, S.A.” cuenta con una pequeña flota de vehículos que permiten distribuir a sus clientes por sus propios medios, aunque existen casos en los que el transporte tiene que subcontratarse, lo que ocurre en el suministro de clientes extranjeros o cuando los pedidos son muy voluminosos.

ÁREAS

CICLO VENTAS – CLIENTES

- La estructura de las ventas es la siguiente:
 - ▶ 40%: a clientes de la propia empresa
 - ▶ 60% son pedidos de LUNA, S.A.
- **ACEPTACIÓN DE LA OFERTA:** La hace Administración para pedidos inferiores a los 40.000 euros, para los que superan esa cantidad la hace GERENTE.
- **OFERTA ACEPTADA:**
 - ▶ Si se acepta la oferta, el pedido es cargado en el sistema -pedido interno, solicitando al cliente, solo si se trata de modelos nuevos, un anticipo del 50% del coste del molde o moldes que servirá expreso para las piezas solicitadas y que pueden ser utilizados en posteriores pedidos.
 - ▶ El cliente acepta en el pedido el suministro de la pieza en exclusiva por parte de “ROAC 2023, S.A.” durante tres años. Recibido el anticipo, el pedido pasa a fabricación. Si se producen nuevos pedidos sobre una pieza ya fabricada previamente, se pasa oferta al cliente sobre la base del presupuesto elaborado en el pedido inicial.
- Cuando el pedido lo realiza un nuevo cliente, el director de Administración solicita informes económicos a una empresa especializada en solvencia y riesgos de impago.
- Terminada la orden de fabricación, Producción emite el correspondiente albarán y deposita los productos terminados en Almacén.

- Cuando Producción comprueba que el pedido ya está completo emite una orden de salida al Almacén. Almacén completa en el sistema el albarán de salida cuando remite el pedido al cliente, en este momento se produce el cierre del pedido interno. Administración recibe aviso del sistema del cierre del pedido interno, emitiendo, también a través del sistema, la correspondiente factura.
- El propio sistema genera el apunte contable de ventas de manera automática.
- Hay diseñado un control especial, hecho por Diego, para las salidas que se producen al final de cada mes con el objeto de poder tener el inventario actualizado mensualmente y poder hacer cierres mensuales.
- Hay diseñado un control especial (hecho por Diego) para los cobros que se producen al final de cada mes. Debe realizar conciliaciones bancarias. Ha dedicado gran parte de su tiempo a hacer y revisar las conciliaciones bancarias.
- El cobro a clientes se realiza siempre por transferencia bancaria. En el caso de impago, el responsable de contabilidad informa al Gerente, que es el encargado de realizar las reclamaciones.

CLIENTES:

- Al tratarse de operaciones comerciales con vencimiento no superior al año y sin ningún tipo de interés contractual se valoran por su valor nominal.
- Los clientes "X" e "Y" aglutinan el 50% del saldo de clientes que no es la empresa LUNA, S.A.
- La Sociedad, al cierre del ejercicio, si existe evidencia objetiva, efectúa las correcciones valorativas necesarias por deterioro.
- La estimación se efectúa de forma individualizada.
- No existen controles establecidos para el seguimiento del saldo de sus clientes, ocasionalmente, por orden de la Gerencia, Administración realiza confirmación de saldos con los clientes. En este ejercicio no se ha realizado ninguno.

- La morosidad de la empresa es baja y los créditos incobrables prácticamente inexistentes.

Implementación del sistema de control interno.

- Como resultado de nuestra revisión del sistema de control interno implantado relacionado con las órdenes de venta hemos constatado lo siguiente:
 - ▶ En la práctica, GERENTE mantiene en una hoja de cálculo el control de saldos y realiza una adecuada revisión de la escasísima morosidad.
 - ▶ Hemos constatado que Diego no ha cumplido con relación a la obligación de hacer el cierre mensual de control de facturación, aunque si ha realizado adecuadamente las conciliaciones bancarias.
 - ▶ El resto de los aspectos ya han sido descritos anteriormente.

CICLO COMPRAS - PROVEEDORES

- La Oficina Técnica facilitará la información sobre los materiales que son necesarios para la producción de las diversas referencias, quedando reflejado en el pedido interno.
- El responsable de Almacén, semanalmente, revisa las materias primas que hay en stock y las necesidades de materiales que requiere producción, según la programación de órdenes de trabajo prevista para las tres semanas siguientes, ya que el plazo de suministro por parte de los proveedores es de entre 15 y 20 días, informando al director de Producción.
- Siempre se mantiene un stock de seguridad suficiente para abastecer a producción durante una semana.
- Sobre la base de la información anterior, el director de Producción realiza una petición de compra, mediante un e-mail, al responsable de compras.
- El responsable de compras decide a qué proveedor se va a hacer el pedido, generalmente entre unos cinco proveedores, introduce el pedido en el sistema una vez formalizado el pedido y remite documento impreso a Producción.

- Cuando las materias primas entran en el Almacén son recepcionadas por el jefe de Almacén, quien comprueba que el pedido realizado se ajusta a la mercancía recibida, dando el visto bueno al albarán de entrada.
- Una vez recepcionada la mercancía por el jefe de Almacén, el albarán de entrada se remite al responsable de compras, quien también coteja el albarán con el pedido realizado.
- Cuando llega la factura, el responsable de compras confronta el albarán y el pedido con la factura del proveedor y remite a contabilidad el pedido, el albarán y la factura con su visto bueno para su contabilización y archivo.
- Todo este proceso se realiza manualmente.
- Cuando llega la fecha de pago, desde contabilidad se realiza una transferencia al proveedor.

PROVEEDORES:

- Los débitos por operaciones comerciales, al ser de vencimiento inferior al año, se reconocen por su valor nominal.
- Muchas de las operaciones se hacen en regiones inestables económicamente.
- El reconocimiento contable de la deuda con proveedores y el pago, ya se ha descrito en el ciclo compras-proveedores.
- La deuda con diez proveedores supone el 90% del saldo.
- No existen controles establecidos para el seguimiento de saldos.
- Los anticipos de clientes se corresponden con las cantidades aportadas por los clientes para cubrir el coste de los moldes (ver inmovilizado).

INMOVILIZADO

- La autorización para adquisición de inmovilizados se lleva a cabo previa petición escrita del responsable de la sección, que se acompaña de dos presupuestos.

- La baja de inmovilizados necesita la autorización del jefe de Producción y del jefe de Administración, dependiendo de la sección a la que se encuentre asignado el inmovilizado.
- Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valoran a precio de adquisición.
- Los gastos periódicos de mantenimiento, conservación y reparación se imputan a resultados.
- La amortización de estos activos comienza cuando los activos están preparados para el uso para el que fueron proyectados.
- La amortización es lineal y se aplican coeficientes fiscales sobre el precio de adquisición de los activos menos su valor residual; entendiéndose que los terrenos sobre los que se asientan los edificios y otras construcciones tienen una vida útil indefinida.
- La empresa no realiza inspecciones físicas de los inmovilizados de manera habitual, ni tiene implantados sistemas que le permitan detectar posibles correcciones valorativas.
- Muchos de los inmovilizados materiales que ya están totalmente amortizados siguen siendo usados por la empresa.

MOLDES:

- El coste del molde es asumido a partes iguales entre el cliente y “ROAC 2023, S.A.”
- “ROAC 2023, S.A.” emite una factura de anticipo de ventas al cliente por el 50% de importe de los moldes antes de realizar el primer pedido de una nueva referencia, contabilizando el importe total de la factura remitida por el troquelista como inmovilizado material en la cuenta de utillaje. La Sociedad amortiza el molde por el 50% de su importe en 3 años.
- La vida útil se justifica en el hecho de que en el pedido inicial el cliente otorga el suministro en exclusiva de la pieza durante tres años a la empresa.
- Cuando la Sociedad da de baja el utillaje realiza un abono en inmovilizado con cargo a amortización acumulada y anticipo de clientes.

EXISTENCIAS

- Almacén depende orgánicamente del director de Producción, siendo el responsable del mismo el jefe de Almacén, único operario de esta sección. Las entradas y salidas de Almacén ya han quedado explicadas en el ciclo de ventas y compras.
- Destaca el hecho de que ni las entradas ni las salidas de Almacén de materias primas quedan registradas en el sistema de la empresa. No se dispone, por tanto, de inventario permanente, ni se realizan inventarios físicos periódicos, salvo el recuento de unidades físicas que lleva a cabo Dirección de Producción para realizar las previsiones de consumos y formular a Administración la petición de compras.
- Teniendo en cuenta los anterior y que la empresa no tiene implantado un sistema de costes, la valoración de las existencias finales se realiza del siguiente modo:
 - ▶ El 2 de enero se paraliza producción y se procede al recuento físico de existencias por parte del director de Producción y del jefe de Almacén.
 - ▶ Ayudándose de una Excel, la valoración de los stocks de materias primas se realiza al precio de adquisición, según los precios de la última factura recibida. No se dispone de información sobre la antigüedad y rotación de las materias primas.
 - ▶ La valoración de los productos en curso se realiza aplicado al precio de venta un descuento del 15%, que es el margen comercial bruto estimado, y se multiplica por el porcentaje de avance.
 - ▶ Para la valoración de las existencias de productos terminados se aplica el mismo procedimiento que para la producción en curso, el denominado método de los minoristas, consistente en valorar las existencias finales a precio de venta y reducir el margen comercial bruto, que la empresa estima en el 15%.

PERSONAL

- Los gastos de personal incluyen todos los haberes y obligaciones de orden social obligatorias o voluntarias devengadas en cada momento. Se

reconocen las obligaciones por pagas extras, vacaciones o haberes variables y sus gastos asociados.

- También se incluyen como gasto de personal los servicios que ha facturado a la Sociedad la Empresa de Trabajo Temporal.
- Las nóminas se procesan informáticamente en la empresa. Los datos que el usuario ingresa en la aplicación de cálculo de nóminas son verificados antes de iniciar el proceso.
- Durante el ejercicio 2022 la empresa ha tenido una media de 50 trabajadores y 55 en 2021.

INFORMACIÓN CONTABLE

A continuación, se presenta el Balance a 31 de diciembre de 2022 y la cuenta de pérdidas y ganancias a dicha fecha. Ambos incluyen índices horizontales y verticales.

BALANCE DE SITUACIÓN:

Balance					
ACTIVO	2022	2021			
A) Activo no corriente	2.377.434,06	2.524.043,90	53%	54%	-6%
I. Inmovilizado intangible	440,2	880,57	0%	0%	-50%
5. Aplicaciones informáticas	440,2	880,57	0%	0%	-50%
II. Inmovilizado material	2.073.014,69	2.219.184,16	46%	48%	-7%
1. Terrenos y construcciones.	1.375.091,00	1.396.684,49	31%	30%	-2%
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material.	697.923,69	172.499,67	16%	4%	305%
3. Inmovilizado en curso y anticipos	0	650.000,00	0%	14%	-100%
VI. Activos por impuestos diferidos	303.979,17	303.979,17	7%	7%	0%
B) Activo corriente	2.098.814,21	2.119.163,82	47%	46%	-1%
II. Existencias	579.761,54	463.924,56	13%	10%	25%
2. Materias primas y otros aprovisionamientos.	390.219,02	382.056,19	9%	8%	2%
3. Productos en curso.	31.965,13	23.109,19	1%	0%	38%
4. Productos terminados.	157.577,39	58.759,18	4%	1%	168%
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	1.473.039,19	1.620.169,61	33%	35%	-9%
1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.	1.471.007,74	1.616.637,82	33%	35%	-9%
3. Deudores varios.	1.063,73	1.091,23	0%	0%	-3%
4. Personal		-150	0%	0%	-100%
5. Activos por impuestos corrientes	0	46,28	0%	0%	-100%
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas	967,72	2.544,28	0%	0%	-62%
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas	450,55	300,55	0%	0%	50%
1. Instrumentos de patrimonio	300,55	300,55	0%	0%	0%
5. Otros activos financieros	150,00	150,00	0%	0%	0%
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	45.562,93	34.769,10	1%	1%	31%
1. Tesorería (Bancos)	45.562,93	34.769,10	1%	1%	31%
Total activo	4.476.248,27	4.643.207,72	100%	100%	
PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2022	2021	2022	2021	2022
A) Patrimonio Neto	1.481.396,92	1.482.859,20	33%	32%	0%
A-1) Fondos propios	1.481.396,92	1.482.859,20	33%	32%	0%
I. Capital	156.861,00	156.861,00	4%	3%	0%
1. Capital suscrito	156.861,00	156.861,00	4%	3%	0%
III. Reservas	1.517.494,76	1.517.494,76	34%	33%	0%
1. Legal y estatutarias	31.372,83	31.372,83	1%	1%	0%
2. Otras reservas	1.486.121,93	1.486.121,93	33%	32%	0%
V. Resultados de ejercicios anteriores	-191.496,56	-65.708,00	-4%	-1%	191%
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	-191.496,56	-65.708,00	-4%	-1%	191%
VII. Resultado del ejercicio	-1.462,28	-125.788,56	0%	-3%	-99%
B) Pasivo no corriente	515.685,87	646.314,76	12%	14%	-20%
II. Deudas a largo plazo	515.685,87	646.314,76	12%	14%	-20%
2. Deuda con entidades de crédito	187.680,84	133.106,13	4%	3%	41%
3. Acreedores por arrendamiento financiero	328.005,03	513.208,63	7%	11%	-36%
C) Pasivo corriente	2.479.165,48	2.514.033,76	55%	54%	-1%
III. Deudas a corto plazo	1.670.429,61	1.567.316,40	37%	34%	7%
2. Deuda con entidades de crédito	1.545.020,07	1.455.511,06	35%	31%	6%
3. Acreedores por arrendamiento financiero	63.513,59	58.275,59	1%	1%	9%
5. Otros pasivos financieros	61.895,95	53.529,75	1%	1%	16%
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	808.735,87	946.717,36	18%	20%	-15%
1. Proveedores	385.147,92	453.009,24	9%	10%	-15%
3. Acreedores varios	118.763,05	145.832,42	3%	3%	-19%
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)	30.100,20	140.748,21	1%	3%	-79%
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas	182.267,70	114.749,21	4%	2%	59%
7. Anticipos de clientes	92.457,00	92.378,28	2%	2%	0%
Total patrimonio neto y pasivo	4.476.248,27	4.643.207,72	100%	100%	

Cuenta de pérdidas y ganancias					
			%/Ventas		% varia.
A) Operaciones continuadas:	2022	2021	2022	2021	2022
1. Importe neto de la cifra de negocios:	6.952.481,51	6.553.127,82	100,00%	100,00%	6,09%
a) Ventas	6.922.519,06	6.518.521,55	99,57%	99,47%	6,20%
b) Prestaciones de servicios	29.962,45	34.606,27	0,43%	0,53%	-13,42%
2. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	177.694,08	-143.971,69	2,56%	-2,20%	-223,42%
4. Aprovisionamientos:	-2.623.115,02	-2.604.192,22	-37,73%	-39,74%	0,73%
b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles	-2.376.013,64	-2.345.744,52	-34,18%	-35,80%	1,29%
c) Trabajos realizados por otras empresas	-247.101,38	-258.447,70	-3,55%	-3,94%	-4,39%
5. Otros ingresos de explotación:	24.366,69	7.636,57	0,35%	0,12%	219,08%
b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio	24.366,69	7.636,57	0,35%	0,12%	219,08%
6. Gastos de personal:	-3.814.564,24	-3.483.986,58	-54,87%	-53,17%	9,49%
a) Sueldos, salarios y asimilados	-2.583.832,17	-2.638.278,11	-37,16%	-40,26%	-2,06%
b) Cargas sociales	-761.453,20	-741.318,40	-10,95%	-11,31%	2,72%
c) Retribuciones personal ETT	-469.278,87	-104.390,07	-6,75%	-1,59%	349,54%
7. Otros gastos de explotación	-519.262,89	-404.806,46	-7,47%	-6,18%	28,27%
a) Servicios exteriores	-492.692,06	-384.724,40	-7,09%	-5,87%	28,06%
b) Tributos	-22.470,57	-20.082,06	-0,32%	-0,31%	11,89%
c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales	-4.100,26	0,00	-0,06%	0,00%	
8. Amortización del inmovilizado	-181.618,09	-122.717,04	-2,61%	-1,87%	48,00%
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.	0,00	391,08	0,00%	0,01%	-100,00%
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.	0,00	40.000,00	0,00%	0,61%	-100,00%
12. Otros resultados.	47.951,33	14.784,85	0,69%	0,23%	224,33%
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	63.933,37	-143.733,67	1%	-2%	-144%
13. Ingresos financieros:	135,25	220,37	0,00%	0,00%	-38,63%
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	3,73	9,02	0,00%	0,00%	-58,65%
a 2) En terceros	3,73	9,02	0,00%	0,00%	-58,65%
b) De valores negociables y de créditos del activo inmovilizado	131,52	211,35	0,00%	0,00%	-37,77%
b 2) De terceros	131,52	211,35	0,00%	0,00%	-37,77%
14. Gastos financieros:	-65.530,90	-56.060,76	-0,94%	-0,86%	16,89%
b) Por deudas con terceros	-65.530,90	-56.060,76	-0,94%	-0,86%	16,89%
A.2) RESULTADO FINANCIERO	-65.395,65	-55.840,39	-1%	-1%	17%
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	-1.462,28	-199.574,06	0%	-3%	-99%
18. Impuestos sobre beneficios	0,00	73.785,50	0,00%	1,13%	-100,00%
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	-1.462,28	-125.788,56	0%	-2%	-99%
RESULTADO ANTES DE INTERESES E IMPUESTOS	64.068,62	-143.513,30	1%	-2%	-145%

Algunas de las ratios económicas financieros más relevantes a este caso son los siguientes:

ANÁLISIS DE LA FINANCIACIÓN DEL ACTIVO NO CORRIENTE	2022	2021	SECTOR
Coficiente de financiación del inmovilizado: Capitales permanente/ Activo no corriente	84,00%	84,36%	86,23%
Financiación con patrimonio netos: Patrimonio Neto/ Activo no corriente	62,31%	58,75%	42,64%
Financiación con fondos ajenos: Pasivos no corriente/Activo no corriente	21,69%	25,61%	43,53%
ANÁLISIS DE LA SOLVENCIA (O LIQUIDEZ) A CORTO PLAZO	2022	2021	SECTOR
Capital Corriente: Activo corriente-Pasivo corriente	-380.351,27	-394.869,94	-413.427,00
Coficiente de solvencia financiera: Activo corriente/Pasivo corriente	84,66%	84,29%	62,30%
Solvencia o liquidez inmediata: Activo corriente-Existencias/Pasivo corriente	61,27%	65,84%	17,28%
Tesorería: Tesorería/Pasivo corriente	1,84%	1,38%	8,33%
Equilibrio financiero: Capital Corriente/Total Activo	-0,08	-0,09	-0,11
Garantía global contable: Activo total/Pasivo	149,46%	146,92%	153,22%
ANÁLISIS ECONÓMICO	2022	2021	SECTOR
MARGEN			
Margen Bruto de Resultados: EBITDA/Ventas	2,84%	-1,16%	0,79%
Margen de Explotación: Rex/Ventas	0,92%	-2,19%	-2,57%
Personal: Gastos de Personal/Ventas	54,87%	53,17%	42,40%
Personal: Gastos de Personal/Número de empleados	76.291,28	63.345,21	38.504,73
Personal: Ventas/Número de empleados	139.049,63	119.147,78	90.803,03
Personal: CARGAS SOCIALES/SUELDOS+ ETT	23%	22%	30%
ROTACIONES	2022	2021	SECTOR
Rotación del activo: Ventas/Total Activo	155,32%	141,13%	81,33%
Rotación de activo no corriente: Ventas/ Activo no corriente	292,44%	259,63%	99,84%
Rotación de activo corriente: Ventas/ Activo corriente	331,26%	309,23%	438,67%
Periodo medio de cobro a Clientes	77	90	90
Periodo medio de pago a Proveedores	59	73	45
RENTABILIDAD	2022	2021	SECTOR
Rentabilidad económica(roa)	1,43%	-3,10%	2,15
Rentabilidad financiera	-0,10%	-8,48%	9,58

TAREAS QUE DESARROLLAR.

- 1. MATERIALIDAD:** Calcule la importancia relativa a efectos de ejecución sabiendo que se ha determinado una importancia relativa para los estados financieros en su conjunto de 80.000 euros. Justifique la respuesta y señale los efectos que tendrá en la planificación. (0,15 puntos).

Solución propuesta:

El cálculo de la importancia relativa es a juicio del auditor de cuentas, por lo que la determinación de la cifra de referencia debe valorar la coherencia empleada y su adecuada justificación. Debemos apreciar que la materialidad en la fase de ejecución del trabajo del auditor se ve afectada por factores internos de la entidad. En este caso, podemos tomar en consideración los siguientes factores:

- Control interno: la mejor o peor valoración que se haga de los sistemas de control interno tendrá una influencia determinante en el cálculo de la importancia relativa.
- Las políticas contables empleadas por parte de la entidad se consideran poco complejas, en general.
- La realización de estimaciones contables o juicio por parte de la entidad no resultan muy abundantes en base a los datos obtenidos.
- Se trata de un segundo año en nuestros trabajos de auditoría; fue auditada a lo largo del ejercicio anterior y el informe de auditoría sólo incluía una salvedad por limitación al alcance impuesta por las circunstancias – no haber estado presentes en los inventarios al principio ni al final del ejercicio, al ser nombrados con posterioridad. Esta circunstancia nos hace concluir, a priori que no debemos esperar un elevado número de incorrecciones.

Tomando en consideración los argumentos anteriores, la importancia relativa de la ejecución del trabajo podría situarse en una franja entre el 60 y 85 por ciento de la importancia relativa para los Estados Financieros en su conjunto. En general las cifras estarán más próximas al 85 por ciento en la medida que se consideren más relevantes los argumentos positivos y más cercana del 60 por ciento en caso contrario. No obstante, es un tema de juicio y soporte del valor o rango considerado en el desarrollo del caso.

En base a lo anterior consideramos que la materialidad adecuada está en el intervalo 48.000 a 68.000 euros. Como se indica en la pregunta la materialidad para el conjunto se estima en 80.000 euros como cifra de partida.

Esta cifra es relevante a efectos de:

- La valoración de los riesgos de incorrección en las afirmaciones para cifras que superen esta cantidad.
- Para la determinación del tamaño de las muestras en la aplicación del muestreo estadístico para pruebas de controles y sustantivas.
- La determinación de los saldos, transacciones e información a revelar materiales.
- Evaluar desviaciones en pruebas analíticas.
- Determinar las incorrecciones a comunicar la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad (RGE).

A efectos de determinar los criterios que permitan fijar la importancia relativa podemos tomar como referencia lo contemplado en la NIA-ES 320 *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*. Esta norma nos indica, en su literal, que la determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros. Ello puede determinar cierta flexibilidad en la estimación realizada.

No obstante, sí podemos afirmar que a efectos de las NIA-ES la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

El auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

2. PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS.

2.1. Determine los posibles riesgos que se pueden derivar de la revisión analítica de las siguientes áreas de auditoría (0,165 puntos por área):

- 2.1.1.Ciclo ventas – clientes.
- 2.1.2.Ciclo compras – proveedores.
- 2.1.3.Inmovilizado.
- 2.1.4.Existencias.
- 2.1.5.Personal.

Solución propuesta:

La revisión de la información facilitada por la empresa y calculada por el auditor permite encontrar la siguiente enumeración de riesgos por cada una de las áreas indicadas

CICLO VENTAS – CLIENTES

Los posibles riesgos detectados pueden ser los siguientes:

- El aumento significativo en las ventas (400.000 euros) paralelo a una caída en el saldo de clientes acompañado de una disminución del Periodo Medio de Cobro y muy por debajo del sector puede suponer:
 - Riesgos de que se emitan facturas y no se registre la correspondiente cuenta por cobrar.
 - En el mismo sentido puede haber riesgos de que las facturas se registren en un periodo incorrecto.

- ▶ Riesgo de que se den de baja Cuentas por cobrar que no se correspondan con un cobro.
- ▶ Que se emitan facturas que no se correspondan con la entrega de un producto.
- ▶ Que existan cobros no contabilizados en el periodo adecuado.
- Estructura financiera distinta al sector (márgenes brutos y de explotación por encima del sector, pero rentabilidad económica por debajo), evaluar posibles problemas de fraude.

CICLO COMPRAS - PROVEEDORES

En este caso, los riesgos a recoger serían los siguientes:

- Que existan compras y proveedores no contabilizadas dado que la cifra de consumos se mantiene estable cuando la cifra de ventas aumenta significativamente.
- En la misma línea que el riesgo anterior, la disminución del saldo en un 15% en proveedores, podría suponer que no haya un corte de operaciones adecuado.

INMOVILIZADO MATERIAL

Los riesgos resaltables son:

- Se produce un traspaso del inmovilizado en curso a explotación por lo que existe un riesgo de que no se haya realizado por importe correcto, en la fecha adecuada.
- Debido al alta significativa en inmovilizado existe el riesgo de que la amortización no esté bien calculada teniendo en cuenta la fecha de entrada en uso.

EXISTENCIAS

El área de existencias refleja un aumento muy significativo de los productos terminados y un aumento importante de las ventas, lo que puede suponer un riesgo de:

- Error en la toma de inventario físico.

- Error en la valoración de los inventarios.
- Existencia de elementos de lento movimiento u obsoletos.
- Errores en el corte de operaciones.

PERSONAL

Podemos enumerar los siguientes riesgos:

- Los gastos de personal se han incrementado y son muy elevados con respecto al sector lo que puede suponer que se estén incluyendo en gastos de personal conceptos que no se corresponden con esta naturaleza.
- Ratio Cargas sociales / (Sueldos + ETTs) es de 23% muy inferior al del sector que asciende al 30%. Riesgo de que no se estén calculando de manera apropiada las cargas fiscales correspondientes a la retribución de los empleados.
- Ratio Gastos de personal/nº empleados aumenta en el ejercicio y es el doble al del sector. Podría haber motivos “no claros” que explicaran que los salarios pagados son anormalmente elevados y suponen un salario medio muy elevado, por lo que existe un riesgo de error en el cálculo medio de empleados, al no considerar a los ETT.
- La ratio Ventas/ nº empleados aumenta en el ejercicio y está muy por encima al del sector. Además, hay un incremento significativo en retribuciones personal ETT. El riesgo de falta de personal clave y dependencia de las ETT's, también es posible que las ventas sean ficticias.

La NIA-ES 520 Procedimientos analíticos centra su atención en el uso de procedimientos o pruebas analíticas como una forma de obtener evidencia de auditoría. Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones entre la información financiera de la entidad y, por ejemplo, la información comparable de periodos anteriores, los resultados previstos de la entidad o la información sectorial similar. Con su uso buscamos la consideración de relaciones como pueda ser la existente entre elementos de información financiera de los que, sobre la base de la experiencia, se espera que sigan una pauta predecible (p.e. un margen bruto) o entre información financiera e información no financiera relevante, como es el caso de los costes salariales y el número de empleados.

En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influyen la importancia relativa y la congruencia con el grado de seguridad deseado, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material.

Si bien en este ejercicio no se aplica, debe tomarse en consideración que la NIA 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo por él realizada. En consecuencia, a medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente.

- 2.2. En base a la revisión analítica, señale cuales son áreas que según su juicio profesional serían las de mayor riesgo de incorrección material. Justifique su respuesta (0,075 puntos).

Solución propuesta:

Las tres áreas que según el juicio profesional del auditor podrían derivar en un mayor Riesgo de Incorrección Material (RIM) son el área de clientes – ventas, existencias e inmovilizado, motivado todo ello por:

- Clientes – Ventas.
 - ▶ Probabilidad de fraude o error derivada de los incrementos de ventas significativos y reducción muy acusada en el período medio de cobro a clientes, asimismo se considera que el fuerte incremento en productos terminado, además de su consideración de cara al área de existencias, podría indicar un riesgo de facturación falsa.
 - ▶ Importe del saldo de clientes es un 35% del activo.
 - ▶ Origen del riesgo en el área de personal, ratios anómalas.
- Existencias. Por la gran probabilidad de error (riesgo) ya que existe una incongruencia según la lógica empresarial entre el aumento del nivel de existencias y aumento significativo de las ventas.

- Inmovilizado. Por la gran significatividad que tiene, supone un 45% del activo de la sociedad según se ha podido observar en la revisión analítica, y en caso de error en el cálculo del gasto por amortización.

Puede apreciarse que en el área de Clientes – ventas, los datos relacionados con el personal presentan datos no congruentes. Por ejemplo, el elevado personal existente de ETTs o los datos del volumen de ventas por empleado puede derivar en la existencia de ventas ficticias. Conectado este posible “error” el volumen de existencias resulta anómalo en función del volumen de ventas revelado, lo que induce a considerar esta área dentro de las de elevado RIM. Por lo que respecta al inmovilizado el peso que representa sobre el total del activo es motivo suficiente de preocupación por parte del auditor, toda vez que puede influir de manera determinante en cualquier indicador de equilibrio en su balance en función de su adecuada valoración. Errores en las cuotas de amortización, o incluso deterioro, puede tener un efecto importante en la cuenta de resultados.

3. IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS. Responda a las siguientes cuestiones teniendo en cuenta la información obtenida en los procedimientos de valoración del riesgo.

- 3.1. Determine los controles establecidos para mitigar los riesgos de incorrección material en los estados financieros. Realice una valoración del entorno de control de la entidad que incluya el entorno de control en relación con la utilización de tecnologías de la información (0,25 puntos).

Solución propuesta:

- Los controles establecidos para mitigar los riesgos de incorrección material (RIM) en los estados financieros son los siguientes:
 - ▶ Seguimiento del cumplimiento del presupuesto anual y de sus desviaciones.
 - ▶ Controles establecidos en la herramienta de IT para la elaboración de la información financiera.
- Con relación al **entorno de control**:

Para establecer un buen entorno de control las medidas que ha establecido la sociedad son que el gerente comunica continuamente la necesidad de que la integridad y los valores éticos se comuniquen día a día a los empleados. Adicionalmente nos confirman en una reunión que tanto el Ge-

rente y directores tienen un compromiso con el cumplimiento del sistema de control interno.

- En relación con los controles establecidos en la utilización de las **tecnologías de la información**: en el enunciado se indica que los controles establecidos en el sistema de proceso de datos son los siguientes:
 - ▶ El acceso de los usuarios a la red se encuentra controlado por un *login* que requiere el ingreso de un nombre de usuario y su contraseña correspondiente.
 - ▶ Existen procedimientos de recuperación automática de archivos que permiten regenerar un archivo dañado.
 - ▶ Existe una definición de Políticas de Seguridad de la Información.
 - ▶ El *firewall* registra los intentos de acceso denegados en su entrada.

A efectos de las NIA-ES, el sistema de control interno comprende cinco elementos interrelacionados: (i) el entorno de control; (ii) el proceso de valoración del riesgo por la entidad; (iii) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno; (iv) el sistema de información y comunicación y; (v) las actividades de control.

A este respecto, debemos considerar como la NIA-ES 330 Respuestas del auditor a los riesgos valorados analiza el papel del entorno de control en el trabajo del auditor. Así, nos indica (A2) que el conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto.

De hecho, el entorno de control puede ser un factor relevante adicional que influye en la consideración por el auditor del momento de realización de los procedimientos de auditoría (A14).

Por su parte, la NIA-ES 315R Identificación y valoración del riesgo de incorrección material en su Anexo 5 proporciona orientaciones en relación con el conocimiento de la utilización por la entidad de las TI en los componentes del siste-

ma de control interno, asumiendo (A94) que el objetivo global y el alcance de una auditoría no son diferentes si una entidad opera en un entorno mayoritariamente manual, un entorno totalmente automatizado o un entorno en el que se combinan elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad). El citado anexo puede resultar de especial interés de cara a valorar los sistemas empleados por la entidad.

3.2. Determine los posibles riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros a partir de la información obtenida en el enunciado (0,25 puntos).

Solución propuesta:

El riesgo derivado de las deficiencias observadas en el sistema de control interno debe ser valorado en función de la coherencia con el cálculo de la materialidad de ejecución. Así, y asumiendo lo indicado de manera previa, podemos enumerar los siguientes riesgos a nivel de estados financieros:

- Sistema de control interno deficiente – elusión de controles.
- Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera.
- Riesgo de fraude.
- Dependencia, como cliente, de uno de sus accionistas.
- Expansión a nuevas ubicaciones.

Los puntos anteriores se obtienen directamente de los datos ofrecidos de la entidad a auditar. En el caso del sistema de control deficiente – elusión de controles, la evidencia obtenida por el auditor permite constatar como Diego no ha cumplido con relación a la obligación de hacer el cierre mensual de control de facturación, aunque sí ha realizado adecuadamente las conciliaciones bancarias. Esta falta de control supone un riesgo de incorrección material. Asimismo, se indica que no se dispone, de inventario permanente, ni se realizan inventarios físicos periódicos, salvo el recuento de unidades físicas que lleva a cabo Dirección de Producción para realizar las previsiones de consumos y formular a Administración la petición de compras.

Por otra parte, podemos ver como en el sistema de proceso de datos, en este ejercicio se ha producido la instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera. La propia NIA-ES 315R citada nos indica que cuando hay cambios significativos y extensos en los programas de una aplicación de TI para tratar requerimientos de información nuevos o revisados del marco de información financiera aplicable, puede ser un indicio de la complejidad de los nuevos requerimientos y de su efecto estados financieros de la entidad. Cuando se producen tales cambios en los programas o en los datos, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

Las pruebas analíticas mencionadas de manera previa evidencian datos incongruentes tanto con el sector como con relación al volumen de ventas por empleado, lo que puede ser indicio de ventas ficticias por falta de un adecuado control.

Debe apreciarse la importante dependencia como cliente de LUNA, S.A. que representa el 60% de la estructura de ventas; recordemos que LUNA, S.A. es accionistas en un 10% de la entidad. Esta operación vinculada es origen de un elevado riesgo de incorrección material.

3.3. Identifique con las afirmaciones correspondientes los siguientes riesgos del área de clientes-ventas completando el siguiente cuadro (0,25 puntos).

La clave de las columnas es:

- INTEGRIDAD (I): Están recogidas todas las ventas y los saldos de clientes representan derechos de cobro a favor de la empresa.
- OCURRENCIA (O): Las ventas ocurrieron y la generación de saldos de clientes también.
- CORTE DE OPERACIONES (C): Las ventas y la cifra de clientes están registradas en el periodo adecuado.
- VALORACIÓN (V): Las ventas y los clientes están adecuadamente valoradas de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable.
- PRESENTACIÓN (P): Las ventas y los clientes están adecuadamente presentados en las cuentas anuales.

Solución propuesta:

RIESGOS	I	O	C	V	P
1. Que las facturas se registren en un periodo incorrecto			X		
2. Que existan facturas emitidas no contabilizadas	X				
3. Que se produzcan devoluciones para las que no se generen facturas rectificativas correctas				X	
4. Que se emitan facturas que no se correspondan con la entrega de un producto		X			
5. Que existan cobros no contabilizados en el periodo adecuado			X		
6. Que se contabilicen cobros en cuentas incorrectas					X
7. Que se produzcan cobros no registrados	X				
8. Que no se recojan adecuadamente en las CCAA					X

Para una adecuada respuesta debemos considerar que la respuesta admite una cierta flexibilidad dado que debe ser preciso relacionar los riesgos con las afirmaciones.

Como referencia puede tomarse en consideración lo contemplado en la NIA-ES 315R que, en el caso del análisis del uso de las afirmaciones por parte del auditor (A190) se enumeran las siguientes referidas, por ejemplo, a tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar:

- (i) Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
- (ii) Integridad: se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.
- (iii) Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
- (iv) Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.

- (v) Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
- (vi) Presentación: las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

Asimismo se toma en consideración afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar al cierre del ejercicio.

- 3.4. Cumplimente el siguiente cuadro con los controles que mitigan los riesgos identificados en el ciclo de ventas-clientes evaluando, en su caso, el diseño y su implementación (0,5 puntos).

Solución propuesta:

	RIESGO	CONTROL DISEÑADO	¿ES ADECUADO EL DISEÑO?	¿IMPLEMENTADO ADECUADAMENTE?
1	Que las facturas se registren en un periodo correcto	Diego tiene la misión de hacer cierres mensuales y se han diseñado determinados controles especiales para las salidas que se producen a final de cada mes, con que el inventario esté actualizado.	Adecuado	No se ha implementado
2	Que existan facturas emitidas no contabilizadas	Nada o entiende que el sistema automatizado tiene los controles suficientes implementados	Podría considerarse adecuado o no	No se ha implementado (corte suministro eléctrico)
3	Que se produzcan devoluciones para las que no se generen facturas rectificativas correctas	Nada	No adecuado	
4	Que se emitan facturas que no se correspondan con la entrega de un producto	El sistema automatizado tiene los controles suficientes implementados. Puede considerarse alternativa-mente como respuesta Nada	Adecuado	No se ha implementado (corte suministro eléctrico)
5	Que existan cobros no contabilizados en el periodo adecuado	Diego tiene obligación de prestar especial atención a los cobros que se producen al final de cada mes haciendo conciliaciones bancarias.	Adecuado	Ha funcionado adecuadamente
6	Que se contabilicen cobros en cuentas incorrectas	Diego tiene la misión de hacer cierres mensuales	Adecuado	No se ha implementado
7	Que se produzcan cobros no registrados	Diego tiene obligación de prestar especial atención a los cobros que se producen al final de cada mes haciendo conciliaciones bancarias.	Adecuado	Ha funcionado adecuadamente
8	Que no se recojan adecuadamente en las CCAA	Nada	No adecuado	

4. RESPUESTAS A LOS RIESGOS.

4.1. Establece una respuesta a los riesgos valorados en los estados financieros (0,2 puntos)

Solución propuesta:

Tanto la NIA-ES 315 R como la NIA-ES 330 son la referencia para obtener una adecuada respuesta a nivel de estados financieros, pudiendo indicar como posibles, a nivel de estados financieros, las siguientes:

- Insistir en el mantenimiento del escepticismo profesional.
- Nivel de experiencia del personal asignado. Incluir en el equipo de trabajo a un experto informático que valore el impacto de los cortes de suministro en el sistema de información de la empresa.
- Incrementar la supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría a realizar.
- Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría.

Debemos resaltar como la NIA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. La NIA 330 explica asimismo que el conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y a sus respuestas globales. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos.

De manera más precisa, y como parte de las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros se indica en el literal de la NIA-ES 330 (A1) que estos pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo de auditoría en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.

- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Proporcionar más supervisión.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de forma general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos de auditoría, por ejemplo, aplicando procedimientos sustantivos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia o modificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría más convincente.

Estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Estos enfoques alternativos entroncan con la siguiente cuestión que se plantea a continuación.

- 4.2. Señale procedimientos de auditoría posteriores que den respuesta a los riesgos valorados en las afirmaciones del área ventas – clientes (0,5 puntos).

Solución propuesta:

	RIESGO	
1	Que las facturas se registren en un periodo correcto	Prueba sustantiva Prueba de corte de operaciones. Revisar las facturas y albaranes de entrega de los últimos pedidos del ejercicio y de los primeros del ejercicio siguiente.
2	Que existan facturas emitidas no contabilizadas	Prueba de control Realizar un cuadro mensual de pedidos recibidos con facturación de clientes, teniendo en cuenta las ordenes de trabajo en curso Prueba sustantiva 1 procedimiento de confirmación de saldos con alto nivel de confianza para ampliar al máximo el tamaño de la muestra 2 realizar una prueba con ayuda de ordenador en la que cotejemos todas las facturas emitidas con su correspondiente asien-to y con el pedido en firme
3	Que se produzcan devoluciones para las que no se generen facturas rectificativas correctas	Prueba sustantiva Procedimiento de confirmación de saldos con alto nivel de confianza para ampliar al máximo el tamaño de la muestra
4	Que se emitan facturas que no se correspondan con la entrega de un producto	Prueba de control Realizar un cuadro mensual entre las salidas de almacén y facturación. Prueba sustantiva 1ª Procedimiento de confirmación de saldos con alto nivel de confianza para ampliar al máximo el tamaño de la muestra. 2º Selección muestral de facturas para su cotejo documental.
5	Que existan cobros no contabilizados en el periodo adecuado	Prueba de control Revisar algún mes de conciliaciones de Diego Prueba sustantiva La revisión en detalle de las conciliaciones bancarias al cierre del ejercicio Procedimiento de confirmación de saldos con alto nivel de confianza para ampliar al máximo el tamaño de la muestra
6	Que se contabilicen cobros en cuentas incorrectas	Prueba sustantiva Procedimiento de confirmación de saldos con alto nivel de confianza para ampliar al máximo el tamaño de la muestra
7	Que se produzcan cobros no registrados	Prueba de control Revisar algún mes de conciliaciones de diego Prueba sustantiva 1 Procedimiento de confirmación de saldos con alto nivel de confianza para ampliar al máximo el tamaño de la muestra 2 Revisión en detalle de las conciliaciones bancarias al cierre del ejercicio
8	Que no se recojan adecuadamente en las CCAA	Prueba sustantiva Revisar que la memoria contenga toda la información exigida por la normativa vigente en relación con el área de Clientes-Ventas

SUPUESTO 3. INFORME DE AUDITORÍA: OPINIÓN DE AUDITORÍA Y CONTENIDO.

PUNTUACIÓN: 2 PUNTOS

3.1. CASO ROAC 2023, S.A.

Continuando con la empresa anterior. Vamos a suponer que el resultado de nuestra respuesta a los riesgos ha sido plenamente satisfactorio y que, por tanto, hemos obtenido evidencia suficiente y adecuada. Esto quiere decir que balance y cuenta de pérdidas y ganancias no presentan incorrecciones materiales debidas a fraude o error. La memoria menciona la existencia de problemas de continuidad de la empresa que pueden solventarse con el apoyo financiero de los socios. Hemos obtenido evidencia mediante una carta firmada por todos los socios. Como auditores no albergamos dudas sobre la continuidad de la empresa.

Se trata de proponer la opinión de auditoría y de elaborar un esquema (**no redactar el informe**) con los aspectos o ideas fundamentales que debe incluir el informe:

3.1.1. ¿Qué opinión de auditoría emitiría? Justifique la respuesta (0,25 puntos)

Solución propuesta:

En base a la información disponible del ejercicio estaríamos ante un informe con **opinión con salvedades** derivado de que, siendo el segundo año de auditoría, fuimos contratados en febrero de 2022, lo que derivó en la existencia de **una limitación al alcance** dado que no tuvimos evidencia suficiente y adecuada de las existencias iniciales y la variación de existencias de 2022 con una limitación por los resultados de ejercicios anteriores a 2022.

Según se nos indica es el segundo año al que se someten sus cuentas anuales a auditoría de cuentas. El año anterior el informe de auditoría puso en evidencia una opinión con salvedades por limitación al alcance por no haber estado presentes ni en el inventario a 1 de enero de 2021 ni en el de 31 de diciembre de ese año, al haber sido contratados en febrero de 2022. Recordamos que se está auditando las cuentas anuales del ejercicio 2022 al 31 de diciembre de ese año.

En referencia a las existencias de la entidad, NIA-ES 501. Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas nos indica expresamente que (apartado 6) si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuen-

tos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (A14). En estos casos, la NIA 705 requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance (apartado 13).

No obstante, en algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias (apartado A13 – NIA-ES 501).

Si tomamos como referencia el cuerpo normativo de la citada *NIA-ES 705 (revisada)* *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* el auditor expresará una opinión con salvedades cuando: a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

3.1.2. ¿Qué secciones incluiría el informe y cuál sería el contenido de cada una de ellas? No es necesario su redacción. Utilice la siguiente plantilla (0,5 puntos – 0,1 por cada sección).

- a) Fundamento de la opinión: ¿incluiría algún comentario?
- b) ¿Incluiría algún Aspecto Más Relevantes de la Auditoría (AMRA)? Indique para cada una de ellas de forma sucinta cuál serían los riesgos y su respuesta.
- c) ¿Incluiría Sección de Empresa en funcionamiento?
- d) ¿Incluiría Párrafo de énfasis?
- e) ¿Incluiría Párrafo de otras cuestiones?

Solución propuesta:

a) Fundamento de la opinión: ¿incluiría algún comentario?

Se incorporaría una limitación al alcance al ser el segundo año de auditoría y al hecho de que fuimos contratados en febrero de 2022 para auditar las cuentas a 31 de diciembre de ese mismo año. El párrafo fundamento de la opinión modificada (con salvedades) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes al periodo anterior.

Tal y como se ha manifestado de manera previa la opinión del auditor debe reflejar una salvedad por limitación al alcance que debe ser objeto de desarrollo posterior en el párrafo titulado Fundamentos de la opinión con salvedades, y ello en base a lo indicado en la NIA-ES 705 citada de manera previa (apartado 17). Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: *“excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones”* bajo el párrafo primero del informe titulado Opinión con salvedades.

Este párrafo, que no se pide en el ejercicio, podría tener una redacción similar a la siguiente: *“En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera [...]”*

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como *“a la vista de la explicación anterior”* o *“sin perjuicio de”* en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

b) ¿Incluiría algún Aspecto Más Relevantes de la Auditoría (AMRA)? Indique para cada una de ellas de forma sucinta cuál serían los riesgos y su respuesta.

Dada que la inclusión de AMRA corresponde al juicio profesional del auditor pueden admitirse dos posibilidades, a saber, no incluir ningún AMRA o incorporar AMRA referente a Ventas – Clientes, Existencias y, en su caso, empresa en funcionamiento, en este caso, siempre y cuando no se incluya como párrafo de énfasis.

El artículo 10.2.c) del Reglamento (UE) nº 537/2014, así como el artículo 5.1.c) de la LAC, exigen incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales. La aplicación de la norma NIA-ES 701 da cumplimiento a lo exigido en las citadas disposiciones legales. Hablamos de las Cuestiones Clave de Auditoría (CCA).

En la auditoría de las entidades que no tienen la consideración de interés público únicamente será obligatorio lo establecido en el apartado 9.a) y demás apartados concordantes aplicables. No obstante, de forma voluntaria podrán tenerse en cuenta también las circunstancias previstas en las letras b) y c) de dicho apartado 9, en cuyo caso los requerimientos de la NIA deben aplicarse en su totalidad. De acuerdo con ello, las referencias en la Norma a “*Cuestiones claves de auditoría*” deben entenderse realizadas a “*Aspectos más relevantes de la auditoría*”.

De manera concreta, el precitado apartado 9 nos indica: “*el auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada); (b) los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación; y (c) el efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo*”.

Así, en el caso de entidades auditadas no definidas como entidad de interés público por el artículo 3.5 de la LAC y su normativa de desarrollo, la sección “Cuestiones clave de la auditoría” será sustituida por la sección “Aspectos más relevantes de la auditoría” y en la introducción de dicha sección se declarará que: a) en ella se describen los riesgos que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales y que b) dichos riesgos han sido tratados en el contexto de la auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstas, sin expresar una opinión por separado sobre dichos riesgos.

Consideramos también lo incorporado en el artículo 5.1 c) LAC que nos indica, como parte del informe de auditoría de cuentas anuales la necesidad de describir los riesgos considerados más significativos de la existencia de

incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

Dado que a lo largo del ejercicio se han evidenciado riesgos en el área de clientes – ventas y existencias, parece adecuada su incorporación en este apartado. Puede incorporarse también referencia al principio de empresa en funcionamiento, y ello en base a lo que comentamos con posterioridad al analizar la inclusión o no de párrafo de énfasis.

c) ¿Incluiría Sección de Empresa en funcionamiento?

No en este caso, ya que estamos de acuerdo con las explicaciones de la memoria, es decir, se ha concluido que no hay incertidumbre material sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Debemos apreciar como el artículo 5.1 LAC considera necesario indicar, en su caso, las posibles incertidumbres significativas o materiales relacionadas con hechos o condiciones que pudieran suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad auditada para continuar como empresa en funcionamiento. Dado que no existe tal duda ni incertidumbre no parece apropiada mención alguna al respecto.

d) ¿Incluiría Párrafo de Énfasis?

En el caso de que no se incluya como AMRA cabe la opción de incorporar un párrafo de énfasis referente a empresa en funcionamiento.

El artículo 5.1. e) LAC nos indica que, en el contenido del informe de auditoría, el auditor también se hará referencia a las cuestiones que, no constituyendo una salvedad, el auditor de cuentas deba o considere necesario destacar a fin de enfatizarlas. Este párrafo de énfasis queda desarrollado a partir de lo contemplado en la NIA-ES 706 (revisada) Párrafos de énfasis y párrafos de otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

e) ¿Incluiría Párrafo de Otras Cuestiones?

En principio no hay motivos que induzcan a considerar necesaria la incorporación de un párrafo de otras cuestiones (POC), si bien es cierto que podría admitirse su incorporación dado que los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, y ello en base a lo establecido por la NIA-ES 710.14 que desarrollamos.

En base a lo contemplado en la NIA-ES 706 (apartado 10) si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que: a) no esté prohibido por una disposición legal o reglamentaria; y b) cuando es aplicable la NIA 701, no se haya determinado que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría que se deba comunicar en el informe de auditoría.

Según los datos aportados de la entidad y de los trabajos de auditoría parece asumirse la no necesidad de incorporar un POC en el informe de auditoría. No obstante, la NIA-ES 710.14 nos indica: “Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes a periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual”.

3.2. CASO FORMACIÓN OPINIÓN: identifique el efecto que puede tener cada una de las circunstancias siguientes en el informe de auditoría de la empresa “INFORME 2023, S.A.”

Supongamos que estamos auditando una Sociedad denominada “INFORME 2023, S.A.” cuyo cierre del ejercicio es a 30 de junio de 2022. Es el primer año que se audita la sociedad y presenta información PGC normal. La información resumida al socio firmante a efectos de formación de opinión y emisión del informe es la siguiente:

1. El epígrafe **Provisiones a largo plazo** incluye un saldo procedente de ejercicios anteriores por valor de 86.500 euros que corresponde a estimaciones contables registradas para cubrir para cubrir obligaciones comerciales susceptibles de ser objeto de reclamación por parte de terceros.
 - Esta descrito en la memoria.
 - Las dotaciones que dan lugar a dicho saldo fueron contabilizadas entre los ejercicios 2009/2010 a 2012/2013 conforme a la normativa contable vigente, sin que hayan registrado movimiento alguno desde junio de 2013.

- No disponemos de documentación suficiente y adecuada que acredite la exigibilidad del pasivo.
2. La Sociedad cubre el riesgo de **deterioro de clientes** mediante las correspondientes correcciones valorativas por deterioro de créditos comerciales (ver Notas 4.3.a) y 6.1.4 de la memoria adjunta). Esta ha sido un área (Clientes) de especial riesgo para el auditor de la que ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.
 3. El pasivo corriente del balance incluye diferentes **provisiones por** importes a pagar correspondientes a **operaciones comerciales** reconocidas en ejercicios anteriores (entre 2011/2012 y 2016/2017) que vienen actualizándose. En su día, de acuerdo con las condiciones establecidas contractualmente, su dotación no resultaba procedente.
 4. En el sector en el que opera la Sociedad, de comercialización de electrónica de consumo, el desarrollo tecnológico resulta muy relevante, pudiendo dar lugar al **deterioro de valor de los productos por obsolescencia**. La Sociedad cubre dicho riesgo mediante la corrección valorativa por deterioro de las referencias en inventario, de acuerdo con los criterios y por los importes que se indican en la memoria adjunta.
 5. La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio incluye como ingresos del ejercicio (epígrafe Importe neto de la cifra de negocios) operaciones que corresponden a la corrección de **errores contables**, que deberían haberse registrado con abono a reservas, por valor de 60.000 euros.
 6. No incluye en la **memoria**:
 - Información requerida por la legislación vigente respecto a los criterios de valoración aplicados en la contabilización de provisiones por contingencias dotadas en ejercicios anteriores a 2013/2014, mantenidas en balance conforme al marco normativo de información financiera aplicable y a las retribuciones devengadas en el ejercicio y otras a favor del personal de alta dirección y del administrador único.
 - Información requerida por la legislación vigente sobre el periodo medio de pago a proveedores del ejercicio anterior.
 - La retribución de los miembros del Consejo de administración.

Su balance y cuenta de resultados son los siguientes:

Balance		
ACTIVO	2022	2021
A) Activo no corriente	88.438,62	135.554,64
II. Inmovilizado material	40.514,63	60.687,44
Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material.	40.514,63	60.687,44
I. Inv. Fin. l/p	46.989,78	73.591,54
Créditos a terceros	31939,78	58155,33
Otros activos financieros	15050	15.436,21
VI. Activos por impuestos diferidos	934,21	1.275,66
B) Activo corriente	3.811.989,33	4.403.345,07
II. Existencias	1.706.610,32	840.719,12
Comerciales	1.060.922,95	822.870,66
Anticipos a proveedores	645.687,37	17.848,46
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	1.636.530,18	2.942.918,94
Cientes por ventas y prestaciones de servicios.	1.292.102,98	1.059.447,54
Cientes, emp. Del grupo	134.907,85	770.501,38
Deudores varios.	181.813,57	101.374,45
Personal	1.449,10	1.434,29
Activos por impuestos corrientes	18.411,89	18.411,89
Otros créditos con las Administraciones Públicas	7.844,79	991.749,39
IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas	12.359,16	7.169,84
Otros activos financieros	12.359,16	7.169,84
V. Inv. Fin c/p	104.514,31	127.371,26
Creditos a empresas	90.658,73	112.943,18
Otros activos financieros	13.855,58	14.428,08
VI. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	351.975,36	485.165,91
Tesorería.	351.975,36	485.165,91
Total activo	3.900.427,95	4.538.899,71

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2022	2021
A) Patrimonio Neto	1.193.856,47	495.300,26
A-1) Fondos propios	1.193.856,47	495.300,26
I. Capital	60.200,00	60.200,00
III. Reservas	1.376.651,18	1.376.651,18
Legal y estatutarias	12.040,00	12.040,00
Otras reservas	1.364.611,18	1.364.611,18
V. Resultados de ejercicios anteriores	-943.950,92	-1.326.566,89
VII. Resultado del ejercicio	700.956,21	385.015,97
B) Pasivo no corriente	86.500,00	86.500,00
Provisiones a largo plazo	86.500,00	86.500,00
C) Pasivo corriente	2.620.071,48	3.957.099,45
III. Provisiones a corto plazo	55.507,65	55.486,43
III. Deudas a corto plazo	316.483,67	2.151.296,19
Deuda con entidades de crédito	302.878,38	2.139.606,57
Acreeedores por arrendamiento financiero	13.605,29	11.689,62
VI. Acreeedores comerciales y otras cuentas a pagar	2.248.080,16	1.750.316,83
Proveedores	903.043,86	1.393.536,52
Proveedores emp. del grupo	258.415,93	
Acreeedores varios	1.000.992,08	257.764,21
Personal (remuneraciones pendientes de pago)	38145,72	44.297,50
Otras deudas con las Administraciones Públicas	47.482,57	54.718,60
Total patrimonio neto y pasivo	3.900.427,95	4.538.899,71

Cuenta de pérdidas y ganancias

A) Operaciones continuadas:	2022	2021
1. Importe neto de la cifra de negocios:	17.027.453,95	19.004.155,60
4. Aprovisionamientos:	-12.460.028,17	-14.635.542,99
5. Otros ingresos de explotación:	64.521,88	84.132,28
6. Gastos de personal:	-1.438.243,49	-1.430.161,18
7. Otros gastos de explotación	-2.508.137,55	-2.581.084,03
8. Amortización del inmovilizado	-25.916,31	-21.940,71
9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras.		2.372,47
12. Otros resultados.	1.128,20	-31.748,75
A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	660.778,51	390.182,69
13. Ingresos financieros:	56.553,92	38.616,22
14. Gastos financieros:	-16.034,78	-42.210,48
A.2) RESULTADO FINANCIERO	40.519,14	-3.594,26
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	701.297,65	386.588,43
18. Impuestos sobre beneficios	-341,44	-1.572,46
A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO	700.956,21	385.015,97

3.2.1. Valore el efecto de cada uno de los 6 epígrafes anteriores en la opinión de auditoría (0,45 puntos – 0,075 por cada epígrafe).

Solución propuesta:

	CONCEPTOS	CALIFICACIÓN
1	Provisiones a largo plazo	Se trata de una incorrección material. Al no disponer de documentación que soporte la existencia del pasivo debería haber sido eliminado. Según se indica de las conclusiones de los auditores existiría la posibilidad de calificar el hecho como una limitación al alcance al carecer de la documentación suficiente y adecuada que acredite la exigibilidad del pasivo.
2	Deterioro clientes	Aspecto más relevante para la auditoría (AMRA). Se trata de un área de especial riesgo para el auditor de la que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada. Recordamos que los AMRA se elaboran a juicio del auditor, por lo que podríamos asumir como respuesta adecuada el hecho de que no tenga efecto en el informe de auditoría.
3	Provisiones por operaciones comerciales	Incorrección material. Su dotación no resulta procedente.
4	Deterioro de valor	Aspecto más relevante para la auditoría (AMRA). Se trata de un área de especial riesgo para el auditor de la que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada. Recordamos que los AMRA se elaboran a juicio del auditor, por lo que podríamos asumir como respuesta adecuada el hecho de que no tenga efecto en el informe de auditoría.
5	Errores contables	Incorrección material. Deberían haberse registrado con abono a reservas.
6	Información memoria	Omisión de información. Todas las circunstancias indicadas deberían estar recogidas en la memoria según el marco normativo de información.

3.2.2. Corrija el informe de auditoría que aparece a continuación en el caso de que contenga fallos en su redacción:

Solución propuesta:

Se facilita el informe de auditoría corregido tachando el texto que no proceda y en *cursiva* los añadidos a su redacción.

INFORME DE AUDITORIA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los Accionistas de INFORME 2023, S.A, S.A.

Opinión ~~desfavorable~~ *con salvedades*.

Hemos auditado las cuentas anuales adjuntas de **INFORME 2023, S.A** (en adelante la Sociedad), que comprenden el balance a 30 de junio de 2022, la cuenta de pérdidas y ganancias ~~del período comprendido entre el 1 de julio de 2021 y el 30 de junio de 2022~~, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha.

En el caso de que se considere la existencia de una limitación al alcance este párrafo será adaptado a esta circunstancia

En nuestra opinión, ~~debido al efecto muy significativo~~ *excepto por los efectos* de las cuestiones descritas ~~en el párrafo 1 de~~ en la sección Fundamento de la opinión ~~desfavorable~~ *con salvedades* de nuestro informe, las cuentas anuales adjuntas ~~no~~ expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de Ja situación financiera de la Sociedad **INFORME 2023, S.A.**(en adelante la Sociedad) a 30 de junio de 2022, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco informativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en Ja Nota 2.1. de la memoria adjunta) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión ~~desfavorable~~ *con salvedades*.

El epígrafe Provisiones a largo plazo del pasivo no corriente del balance incluye un saldo procedente de ejercicios anteriores por valor de 86.500 euros que corresponde a estimaciones contables registradas en cobertura de obligaciones comerciales susceptibles de ser objeto de reclamación por parte de terceros (ver Nota 9.1. de la memoria adjunta). Las dotaciones que dan lugar a dicho

saldo fueron contabilizadas entre los ejercicios 2009/2010 a 2012/2013 conforme a la normativa contable vigente, sin que hayan registrado movimiento alguno desde junio de 2013. No disponiendo de documentación suficiente que acredite la exigibilidad del pasivo, éste debería ser cancelado, con el consiguiente aumento del patrimonio neto y de pasivo corriente tanto en el ejercicio 2021/2022 como en el 2020/2021.

El epígrafe Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar del pasivo corriente del balance incluye diferentes provisiones por importes a pagar correspondientes a operaciones comerciales reconocidas en ejercicios anteriores (entre 2011/2012 y 2011/2012) que vienen actualizándose. En su día, de acuerdo con las condiciones establecidas contractualmente, su dotación no resultaba procedente. Su baja en cuentas comportaría un aumento neto en la cifra de patrimonio neto recogida en balance a 30 de junio de 2022 (incremento de reservas, reducción del resultado del ejercicio 2021/2022).

Se indicará en este párrafo la falta de cifra concreta que, en un momento dado, podría ser inventada para completar el contenido del informe.

La cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2021/2022 incluye como ingresos del ejercicio (epígrafe importe neto de la cifra de negocios) operaciones que corresponden a la corrección de errores contables, *que deberían haberse registrado con abonos en reservas* por valor de 60.000 euros.

La Sociedad no incluye en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2021/2022 información requerida por la legislación vigente respecto a la información sobre el periodo medio de pago a proveedores ni los criterios de valoración aplicados en la contabilización de provisiones por contingencias dotadas en ejercicios anteriores a 2008/2009 (anteriores a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2012), mantenidas en balance conforme a la Disposición Transitoria primera, apartado d) del Real Decreto y a las retribuciones devengadas en el ejercicio y otras a favor del personal de alta dirección y del administrador único.

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 Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales de nuestro informe.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética, incluidos los de independencia, que son aplicables a nuestra auditoría de las cuentas anuales en España, según lo exigido por la normativa regulado-

ra de la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, no hemos prestados 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~~ *con salvedades*.

~~Questiones clave de la auditoría~~ *Aspectos más relevantes de 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 de la mayor significatividad* en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos ~~as riesgos cuestiones~~ han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre ~~estos riesgos estas cuestiones~~. Además de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión desfavorable, hemos determinado que los riesgos que se describen a continuación son *los riesgos más significativos considerados* ~~las consideradas claves~~ en la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

Deterioro de valor de Existencias.

En el sector en el que opera Ja Sociedad, de comercialización de electrónica de consumo, el desarrollo tecnológico resulta muy relevante, pudiendo dar lugar al deterioro de valor de los productos, por obsolescencia. La Sociedad cubre dicho riesgo mediante la corrección valorativa por deterioro de las referencias en inventario, de acuerdo con los criterios y por fas importes que se indican en las Notas 4.4. y 7 de la memoria adjunta.

Describir de alguna forma la respuesta al riesgo. Por ejemplo, puede emplearse una redacción similar a:

Este riesgo se ha tratado mediante la revisión del valor neto de realización de los artículos respecto a su coste de adquisición según inventarios, así como a través del análisis del grado de rotación de los artículos en inventario, contrastando los resultados con los deterioros recogidos en cuentas.

Clientes, riesgo de deterioro de saldos a cobrar.

Con el objeto de analizar este riesgo se han revisado los criterios aplicados para el cálculo de los saldos a deteriorar, basados en la antigüedad o lenta rotación de los importes a cobrar, así como la documentación que ampara dicho cálculo.

Describir de alguna forma la respuesta al riesgo. Si se considera que no existen AMRA en el informe debería considerarse en la redacción de este apartado del informe.

Otra información: Informe de gestión.

La otra información comprende exclusivamente el informe de gestión del ejercicio 2021/2022, cuya formulación es responsabilidad del administrador único de la Sociedad y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre el informe de gestión consolidado. Nuestra responsabilidad sobre el informe de gestión, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas ~~y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma. Asimismo, nuestra responsabilidad consiste así como~~ en evaluar e informar de si el contenido y presentación del informe de gestión son conformes a la normativa que resulta de aplicación. Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, el informe de gestión se ve afectado, en cuanto a su concordancia con las cuentas anuales del ejercicio 2021/2022 y en cuanto a su contenido y presentación de conformidad con la normativa que resulta de aplicación, por las cuestiones que se señalan en el párrafo siguiente que han motivado una opinión con salvedades sobre las cuentas anuales.

Como se describe en la sección Fundamento de la opinión con salvedades existen incorrecciones materiales en las cuentas anuales adjuntas. Hemos concluido que dicha circunstancia afecta de igual manera y en la misma medida al informe de gestión.

SUPUESTO 4. CONTROL DE CALIDAD DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA.**PUNTUACIÓN: 1,5 PUNTOS****ENUNCIADO.**

La sociedad de auditoría se denomina AUDITORES CONQUERO, S.L., presenta la siguiente información:

Su estructura de personal está formada por:

- Un socio director con 35 años de experiencia. Auditor de cuentas inscrito en el ROAC en situación de ejerciente. Miembro del Consejo de Administración, y consejero delegado de la firma y posee el 85% de las participaciones sociales.
- Tres auditores de cuentas ROAC en la misma situación, cada uno de ellos con un 5% de las participaciones siendo miembros del Consejo de Administración con voz. Tienen una experiencia entre 6 y 8 años.
- Dos gerentes, inscritos en el ROAC como no ejercientes que colaboran activamente con la firma.
- Dos jefes de equipo: todos ellos con 3 años de experiencia en auditoría.
- Cinco ayudantes: entre 1 y 2 años de experiencia.

Con motivo de la entrada en vigor y exigencia de las nuevas normas de control de calidad, "Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros" (NIGC1-ES), publicada mediante Resolución de 20 de abril de 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, el socio director comunicó a los auditores ROAC la decisión de asignar las responsabilidades en una reunión de trabajo celebrada el 30 de junio de 2023. El socio director dado el tamaño de la firma y por ser el consejero delegado estima que no es necesaria mayor constancia del acuerdo. Las designaciones fueron las siguientes:

- a) Responsable último del sistema: socio director.
- b) Responsabilidad operativa del sistema: uno de los ayudantes, última persona incorporada al despacho. Se le ha asignado por ser la persona que tiene mayor tiempo disponible. El socio director considera que es la persona adecuada ya que los cambios y el trabajo no es complejo.

- c) Responsable de cumplimiento de requerimientos de independencia: socio director.
- d) Responsable de seguimiento y corrección: persona ajena de la firma.
- e) Revisor de calidad (revisor EQR, por su acrónimo en inglés): auditor externo de la sociedad, inscrito en ROAC en situación de no ejerciente (después de 30 años de experiencia en otra sociedad de auditoría).

El socio director ha obtenido información de diversos artículos profesionales, llegando a la conclusión de que el modelo y enfoque de la NIGC1-ES no difiere del que contempla la Norma internacional de Control de calidad 1 derogada. Por ello, decide continuar trabajando con un manual de control de calidad interno obtenido de una sociedad de auditoría que superó una revisión externa conforme a la Norma internacional de Control de calidad 1 derogada. AUDITORES CONQUERO, S.L. no tiene diseñado un proceso sistematizado de análisis de riesgos que le permita identificar y priorizar las acciones a realizar en función de sus características y estructura, su estrategia, los recursos que tiene a su disposición, el tipo de trabajos que realiza y entidades que audita y la normativa aplicable.

En relación con los requerimientos de ética e independencia el socio director se ha limitado a distribuir el Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad de IFAC ya que es el admitido a nivel internacional. No se ha preparado ni distribuido ninguna otra guía o documento adicional que contenga orientaciones adicionales para su conocimiento y adecuada aplicación para la firma.

Dado que el socio del encargo considera que conoce bien la normativa de independencia y tiene una confianza en los miembros del despacho, al haber considerado que su firma es de menos complejidad no obtiene confirmaciones cada año de independencia. Además, la sociedad de auditoría tiene diseñados e implementados unas políticas y procedimientos de comunicación por las cuales los cinco ayudantes pueden poner en conocimiento del responsable de cumplimiento de independencia las situaciones, circunstancias o relaciones que pudieran afectar a la observancia de este deber.

De acuerdo con el manual citado, la sociedad de auditoría no tiene diseñados ni implementados políticas y procedimientos que contengan los criterios para determinar qué encargos de auditoría van a estar sometidos a revisión de calidad. A pesar de ello, el socio director decide realizar una revisión de calidad un trabajo de auditoría correspondiente a una mutualidad de seguros, asignando a un auditor externo que no es miembro del equipo del encargo ni, por tanto, ha participado en su realización. Adicionalmente, y al no disponer de personal especializado en el

sector en que opera dicha entidad y en el marco contable que aplica, el socio del encargo solicita la ayuda de un experto externo a la sociedad de auditoría.

En general, sus políticas de aceptación y continuidad se basan fundamentalmente en la propuesta de honorarios que son aceptados y en la pertenencia de la entidad auditada al sector asegurador en el que tiene intención de incrementar su cuota de mercado. En sus políticas y procedimientos no se incluyen la obtención de fuentes de información externas, ni se dispone de bases de datos, ni se contienen cuestionarios para obtener información sobre la entidad auditada y los valores y ética de sus propietarios y directivos. Una vez decidido aceptar a la nueva entidad auditada, se valora la disponibilidad de recursos adecuados y suficientes y el cumplimiento de los requerimientos de ética.

El socio director no documenta las políticas retributivas por considerar que es una firma de poca complejidad. La retribución de su personal se basa en realización de los encargos tratando de reducir las horas dedicadas respecto al ejercicio anterior, y en el número de servicios captados para prestar a entidades nuevas. Por otra parte, la sociedad de auditoría no dispone de un registro sobre la formación adquirida por cada uno de sus miembros, al entender que es una responsabilidad que se exige a nivel de individuo y no a la sociedad.

AUDITORES CONQUERO, S.L. ha adquirido un software para la gestión de proyectos de auditoría, que permite la gestión documental de los trabajos de auditoría, la compilación de los archivos e incorpora sistemas que permitan asegurar la debida conservación y custodia de los papeles de trabajo.

SE PIDE:

Teniendo en cuenta las nuevas normas de control de calidad, "Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros" (NIGC1-ES), "Revisiones de la 39 Calidad de los Encargos" (NIGC2-ES), y la Norma Técnica de Auditoría "Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros" [NIA-ES 220 (Revisada)], publicadas mediante Resolución de 20 de abril de 2022 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, responder a las siguientes preguntas tipo test y a continuación justificar la respuesta.

IMPORTANTE: PUEDEN SER CIERTAS MÁS DE UNA RESPUESTA

Solución propuesta:

Al respecto de las siguientes cuestiones puede tomarse en consideración lo contemplado por el artículo 67 RLAC sistema de control de calidad al indicar: 1. El sistema de control de calidad interno al que se refiere el artículo 66 tiene por objeto asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y la emisión de informes de auditoría de cuentas, conforme a lo establecido en este reglamento y en las normas de control de calidad interno de los auditores de cuentas. Dicho sistema deberá comprender políticas y procedimientos documentados y comunicados a todo el personal del auditor de cuentas y, en su caso, al personal de las entidades a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, que intervengan o puedan intervenir en la realización de los trabajos de auditoría, y contemplará, como mínimo, los elementos previstos en las normas de control de calidad interno.

1. ¿Considera adecuadas las responsabilidades asignadas por AUDITORES CONQUERO, S.L.? (0,3 puntos).
 - a. Sí porque se ha asignado la responsabilidad operativa a un responsable adecuado por disponer de tiempo.
 - b. **No, porque no se ha formalizado por escrito la estructura adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable con relación a la Organización interna de los auditores de cuentas.**
 - c. No, porque no se ha aprobado por su órgano competente.
 - d. **No, porque no hay seguridad de que la persona que tiene asignada la responsabilidad operativa tenga experiencia, conocimiento, influencia y autoridad adecuada.**

A	B	C	D
	X	X	X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

Hay que tener en cuenta el artículo 66.1 del RLAC y el apartado 20 y siguientes de la NIGC 1-ES. Conforme a ello, la firma de auditoría:

- No ha formalizado por escrito la estructura adecuada para asegurar razonablemente el cumplimiento de la normativa aplicable con relación a la Organización interna de los auditores de cuentas (artículo 66. RLAC).

Al tratarse de una sociedad de auditoría, no se ha aprobado por su órgano competente (artículo 66. RLAC). En este punto, el *“Comunicado de expectativas supervisoras sobre la entrada en vigor de las disposiciones del reglamento de auditoría de cuentas sobre organización interna de los auditores de cuentas”*, establece que *“Dada la importancia de la estructura organizativa en la que se basa la organización interna, ésta debe ser aprobada por el máximo órgano de gobierno, que en el caso de sociedades de auditoría es el consejo de administración u órgano equivalente. De esta aprobación deberá quedar constancia escrita en las actas del órgano que haya realizado la aprobación”*.

- Además de indicar las personas responsables y las responsabilidades asignadas, debería asegurarse que tengan experiencia, conocimiento, influencia y autoridad adecuada, así como tiempo suficiente, de acuerdo con el apartado 21 de la NIGC 1-ES. En este sentido, la persona a la que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema, si bien dispone de tiempo suficiente, no acredita el resto de los requisitos exigidos.

La precitada NIGC-1 ES establece en su literal (apartado 20). La firma de auditoría asignará: (Ref: Apartados A32–A35) (a) la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este al presidente ejecutivo o socio director (o equivalente) de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría; (b) la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad; (c) la responsabilidad operativa de aspectos específicos del sistema de gestión de la calidad, incluidos: (i) el cumplimiento de los requerimientos de independencia y (Ref: Apartado A36) (ii) el proceso de seguimiento y corrección.

Apartado 21. En la asignación de las funciones enumeradas en el apartado 20 la firma de auditoría determinará que la persona o las personas: (Ref: Apartado A37) (a) tienen la experiencia, conocimiento, influencia y autoridad adecuados dentro de la firma de auditoría, y el tiempo suficiente, para cumplir con la responsabilidad que les ha sido asignada; y (Ref: Apartado A38); (b) conocen las funciones que les han sido asignadas y que deben rendir cuentas de su cumplimiento.

2. ¿Considera adecuadas las políticas y procedimientos diseñados por AUDITORES CONQUERO S.L. para cumplir con los requerimientos de gobierno y liderazgo? (0,3 puntos):
- a. Sí porque el socio director ha leído la norma y ha propuesto un manual y una solución adecuada que según la norma es válida durante un periodo transitorio.
 - b. Sí porque no es necesario que la persona que lleva la responsabilidad operativa no necesita en este caso demostrar experiencia, conocimiento, influencia y autoridad.
 - c. Sí porque por el tamaño de la firma no es necesario que exista un proceso sistematizado de analizar riesgos.
 - d. No, porque ninguna de las anteriores es cierta.**

A	B	C	D
			X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

El gobierno y liderazgo no demuestra suficientemente el compromiso de calidad a través de sus actuaciones y comportamientos (apartado 28. c) y d) de la NIGC1-ES) por lo siguiente:

- El socio director no demuestra tener un conocimiento de la norma (tal como exige el apartado 18 de la NIGC 1-ES), al haber obtenido información de diversos artículos profesionales, llegando a la conclusión de que el modelo y enfoque de la NIGC1-ES no difiere del que contempla la Norma internacional de Control de calidad 1 derogada. Por ello, continúa trabajando con un manual de control de calidad interno obtenido de una sociedad de auditoría que superó una revisión externa conforme a la Norma internacional de Control de calidad 1 derogada. En este sentido, obvia el principio de graduación (apartado 10 de la NIGC 1-ES), en cuya virtud el sistema de gestión de calidad debe tener en cuenta la naturaleza y características de la firma de auditoría y la naturaleza y las circunstancias de los trabajos que realiza.

Apartado 18. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la persona o las personas que tienen la responsabilidad opera-

tiva del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría tendrán un conocimiento de esta NIGC, incluida la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de la NIGC y para aplicar sus requerimientos adecuadamente.

- No se demuestra al asignar la responsabilidad operativa del sistema a uno de los asistentes, última persona incorporada al despacho. El único criterio admisible es el de tiempo suficiente, pero sin experiencia, conocimiento, influencia y autoridad. Sé le ha asignado por ser la persona que tiene mayor tiempo disponible. Por ello, la estructura organizativa y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad no es adecuada para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- Tampoco demuestra un compromiso por la calidad que exige el gobierno y liderazgo al no tener diseñado AUDITORES ROAC 2023 S.L. un proceso sistematizado de análisis de riesgos que le permita identificar y priorizar las acciones a realizar en función de sus características y estructura, su estrategia, los recursos disponibles, el tipo de trabajos que realiza y la normativa aplicable (apartados 7 y 8 y 19, entre otros).

Por lo anterior se puede inferir que las actuaciones del socio directos no son adecuadas en sus obligaciones de Gobernanza y responsabilidades del liderazgo al no asegurar la promoción y atención prioritaria de una cultura interna de calidad en la realización de los trabajos de auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.

3. Con relación a las políticas y procedimientos diseñados e implementados en relación con aceptación y continuidad (0,3 puntos):
 - a. Es adecuado basarse únicamente en la propuesta de honorarios ya que la firma de auditoría está intentando incrementar su cuota de mercado en el sector asegurador para lo cual está haciendo un importante esfuerzo en la formación del equipo de trabajo.
 - b. No es adecuado porque las políticas y procedimientos no incluyen la obtención de fuentes de información externas, ni se dispone de bases de datos, ni se contienen cuestionarios para obtener información sobre la entidad auditada y los valores y ética de sus propietarios y directivos.**

- c. No es adecuado porque no se valora en ningún momento la disponibilidad de recursos adecuados y suficientes.**

A	B	C
	X	X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

Puede verse comprometida la calidad, ante juicios inapropiados en el proceso de aceptación y continuidad que no pueden comprometer la calidad. En particular, cuando la política contempla aceptar y luego verificar el cumplimiento de los requisitos de independencia y suficiencia y adecuación de los recursos. Por ello incumple los siguientes apartados de la NIGC1-ES:

30. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos:

(b) Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría no conducen a juicios inapropiados sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico.

También deberán tenerse en cuenta los artículos 29.1 de la LAC y el 11.1 del RLAC.

29.1. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría designarán conforme a criterios de calidad, independencia y competencia, al menos, un auditor principal responsable para la realización del trabajo de auditoría de cuentas. El auditor principal responsable o los auditores principales responsables participarán activamente en la realización del trabajo de auditoría de cuentas, dedicando el tiempo suficiente al trabajo de auditoría asignado y dispondrán de los recursos suficientes, así como del personal con la competencia y capacidad necesarias para desempeñar sus funciones adecuadamente.

11.1. 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.

4. ¿Considera adecuadas las políticas retributivas de la firma? (0,3 puntos):

- a. Sí porque no es necesario que estén documentadas por ser una firma de poca complejidad.
- b. Sí porque se basa en tratar de reducir las horas dedicadas respecto al ejercicio anterior
- c. Sí porque se basa en el número de servicios captados para prestar a entidades nuevas.

d. No, porque ninguna de las anteriores es cierta.

A	B	C	D
			X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

- Los criterios expuestos no ofrecen incentivos al rendimiento de la calidad, también se incumple la necesidad de que estén documentados, por ello se incumplen: El artículo 28.2.b) LAC.

Dichas políticas y procedimientos incluirán, entre otros, los siguientes: 2.º Políticas retributivas, incluyendo como tales la participación en beneficios, que ofrezcan suficientes incentivos al rendimiento para asegurar la calidad de la auditoría de cuentas. En particular, los ingresos que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría obtengan de la prestación a la entidad auditada de servicios distintos a los de auditoría de cuentas no formarán parte de la evaluación del rendimiento ni de la retribución de ninguna persona que participe en la realización del trabajo de auditoría de cuentas o que pueda influir en el mismo.

- Se incumplen el apartado 28 respecto al gobierno y liderazgo y el apartado 32 de la NIGC 1-ES:

28. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan del gobierno y liderazgo de la firma de auditoría y definen el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.

(iii) la responsabilidad de todo el personal con la calidad en relación con la realización de encargos o en actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, y del comportamiento que se espera de ellos; y

32. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el modo adecuado de obtener, desarrollar, utilizar, conservar, distribuir y asignar los recursos de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartados A86–A87):

(b) El personal demuestra un compromiso con la calidad mediante sus actuaciones y comportamientos, desarrolla y mantiene la adecuada competencia para desempeñar sus funciones y se le piden responsabilidades, o se le reconocen, mediante evaluaciones oportunas, su remuneración, promoción y otros incentivos. (Ref: Apartados A91–A93).

5. Con relación a las políticas de formación (0,3 puntos):

- a. Considera que la firma tiene implementados objetivos de calidad suficientes dado su pequeño tamaño.
- b. Considera que no es necesaria la existencia de un registro que permita hacer un seguimiento del nivel de conocimiento de los miembros y de su actualización.
- c. **Considera que es necesario impulsar y organizar programas de formación focalizados en el desarrollo de las competencias del personal.**

A	B	C
		X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

Incumple los siguientes apartados 32.a) y d) de la NIGC1-ES.

La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el modo adecuado de obtener, desarrollar, utilizar, conservar, distribuir y asignar los recursos de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartados A86–A87) Recursos humanos.

(a) El personal se contrata, forma y retiene y tiene la competencia y capacidad necesarias para:

- (i) *realizar de manera congruente encargos de calidad, incluido tener conocimiento o experiencia relevantes para los encargos realizados por la firma de auditoría, o*
- (ii) *realizar actividades o desempeñar responsabilidades en relación con el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.*
- (d) *Se asignan los miembros de los equipos de los encargos a cada encargo, incluido un socio del encargo con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar encargos de calidad de manera congruente.*

De acuerdo con ello, la no existencia de un registro que permita hacer un seguimiento del nivel de conocimiento y de su actualización, no facilita determinar si los miembros tienen la competencia y capacidad adecuada para realizar los encargos de auditoría de acuerdo con su naturaleza y circunstancias, ni consiguientemente impulsar y organizar programas de formación focalizados en el desarrollo de las competencias del personal que sean necesarias para ello. Tampoco la firma puede asegurar los programas de formación cursados pro el personal, no disponiendo de uno de los mecanismos para evaluar su compromiso por la calidad, de acuerdo con el apartado 32.b):

El personal demuestra **un compromiso con la calidad mediante sus actuaciones y comportamientos, desarrolla y mantiene la adecuada competencia** para desempeñar sus funciones y se le piden responsabilidades, o se le reconocen, mediante evaluaciones oportunas, su remuneración, promoción y otros incentivos (Ref.: Apartados A91–A93).

SUPUESTO 5. AUDITORÍA DE UN GRUPO CONSOLIDADO: IMPORTANCIA RELATIVA.

PUNTUACIÓN: 1,5 PUNTOS**ENUNCIADO.**

El Grupo conformado por la sociedad Matriz, S.A. y 4 sociedades filiales es un grupo hotelero que opera en España, a través de su matriz y dos de las filiales (Filial “A” y “B”), en Costa Rica (Filial “C”) y Cuba (Filial “D”). Es un grupo que lleva operando cuatro años, sin que se hayan producido cambios relevantes en el perímetro de consolidación desde su constitución hasta la fecha. El Grupo no es una entidad de interés público, y ninguna de las sociedades incluidas en la misma cotiza en bolsa, ni tampoco es entidad de interés público de acuerdo con la legislación aplicable en cada país. La Dirección y los accionistas del grupo están muy focalizados aún en el crecimiento de la cifra de ventas netas, como magnitud clave respecto a otras que también analizan periódicamente (beneficio antes de impuestos, EBITDA, etc.), al menos durante los 2 o 3 próximos años.

El auditor del grupo audita la sociedad Matriz, S.A. y las filiales “A” y “B”. La filial “C” es auditada por un auditor local en Costa Rica. La filial “D” no tiene obligación de ser auditada. Las cuentas anuales consolidadas se formulan de acuerdo con el Plan General de Contabilidad español y las Normas para la Formulación de las Cuentas Consolidadas aprobadas en España, aplicando las filiales la normativa contable local de cada país en la preparación de sus cuentas estatutarias.

Se presenta a continuación el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias, ambos consolidados, al 31 de diciembre del ejercicio 2022. Dichos estados se presentan ya tras las eliminaciones y ajustes de consolidación necesarios para formular dichas cuentas. Los importes indicados en la columna de cada sociedad se corresponden con los importes que cada una de ellas aporta a las cifras consolidadas que aparecen en la última columna aportada.

Cuenta de Resultados consolidada (en miles de euros)	MATRIZ	FILIAL A	FILIAL B	FILIAL C	FILIAL D	TOTAL
	(España)	(España)	(España)	(Costa Rica)	(Cuba)	CONSOLIDADO
Importe neto de la cifra de negocio	21.340	10.670	9.339	8.000	4.001	53.350
Aprovisionamientos	-11.735	-4.355	-6.855	-4.400	-2.000	-29.345
Sueldos y salarios	-2.195	-500	-1.635	-650	-245	-5.225
Servicios exteriores	-1.005	-300	-905	-510	-155	-2.875
Amortizaciones	-545	-50	-167	-125	-98	-985
Gastos financieros	-395	0	-115	-10	0	-520
Impuesto sobre sociedades	-1.365	-700	-157	-685	-693	-3.600
Resultado neto	4.100	4.765	-495	1.620	810	10.800
Resultado neto de la sociedad dominante	4.100	3.685	-495	1.620	810	9.720
Resultado neto de socios externos	0	1.080	0			1.080

	MATRIZ	FILIAL A	FILIAL B	FILIAL C	FILIAL D	TOTAL
Balance consolidado (en miles de euros)	(España)	(España)	(España)	(Costa Rica)	(Cuba)	CONSOLIDADO
ACTIVO						
Fondo de comercio de consolidación	5.550	0	0	0	0	5.550
I+D	1.150	0	0	0	0	1.150
Inmovilizado Material	10.920	1.170	3.315	2.435	1.660	19.500
Impuesto diferido Activo	350	0	0	100	0	450
Existencias	2.115	1.300	1.625	975	485	6.500
Deudores comerciales	5.785	3.560	4.450	2.670	1.335	17.800
Inversiones financieras a corto	2.990	1.840	2.300	1.380	690	9.200
Tesorería	845	520	650	390	195	2.600
TOTAL ACTIVO	29.705	8.390	12.340	7.950	4.365	62.750
	MATRIZ	FILIAL A	FILIAL B	FILIAL C	FILIAL D	TOTAL
Balance consolidado (en miles de euros)	(España)	(España)	(España)	(Costa Rica)	(Cuba)	CONSOLIDADO
Reservas + resultados del ejercicio	-2.600	3.685	-495	1.620	810	3.020
Diferencias de conversión	-325	0	0	0	0	-325
Socios externos	3.070	1.080	0	0	0	4.150
Deudas entidades de crédito a largo plazo	8.815	0	2.585	350	0	11.750
Provisiones a largo plazo	1.285	870	495		700	3.350
Deudas entidades de crédito a corto plazo	2.650	0	485	65	0	3.200
Acreedores comerciales y deudas con administraciones públicas	11.870	1.655	6.425	4.130	1.625	25.705
Periodificaciones a corto plazo	4.940	1.100	2.845	1.785	1.230	11.900
TOTAL PASIVO + PN	29.705	8.390	12.340	7.950	4.365	62.750

Tomando como base esta información,

SE PIDE:

5.1. Determine la importancia relativa para los estados financieros del Grupo en su conjunto, argumentando su estimación (0,375 puntos).

Solución propuesta.

De acuerdo con lo establecido en la NIA-ES 600 “Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros de Grupos (incluidos el trabajo de los auditores de los componentes)”, adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013, en su Apartado 21-A, el auditor determinará primero la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto.

En el supuesto planteado, se indica en el mismo que tanto los accionistas como la Dirección del Grupo está muy focalizada en primer lugar en el importe neto de la cifra de negocios. Por tanto, y teniendo en cuenta lo indicado en el enunciado del supuesto que el grupo no es de interés público, se ha decidido tomar el importe neto de la cifra de negocios como magnitud base de cálculo.

La NIA-ES 320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”, en su Apartado A4 establece literalmente lo siguiente: “Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.”

A su vez, en el Apartado A7 se indica que “la determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor puede considerar que el cinco por ciento del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el uno por ciento de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.”

En base a lo anterior, se ha estimado una importancia relativa para los estados financieros consolidados en el 1% del importe neto de la cifra de negocios consolidada (que asciende a 53.350 miles de euros), es decir, 533.500 euros (*).

(*) Se ha incluido aquí un importe de importancia relativa como ejemplo. Como define la NIA-320 “Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría”, no existe una única respuesta al supuesto planteado del cálculo de importancia relativa. Cada auditor podría determinar una cifra en función de la información que disponga sobre la sociedad o grupo a auditar y su juicio profesional.

5.2. Tras el paso anterior, defina el tipo de trabajo a realizar sobre las filiales “C” y “D”, el nivel de importancia relativa para cada uno de estos dos componentes y los umbrales de incorrecciones que tendrían que comunicarnos como auditores del consolidado, argumentando el porqué de su decisión. Este trabajo debe realizarse tomando como base los aspectos cuantitativos aportados en el balance y cuenta de resultados facilitados (0,375 puntos).

Solución propuesta.

Una vez determinada la importancia relativa del grupo en su conjunto, la NIA-ES 600 “Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros de Grupos (incluidos el trabajo de los auditores de los componentes)”, en su Apartado A.43 establece que la importancia relativa para el componente será inferior a la importancia relativa fijada para los estados financieros del grupo en su conjunto, pudiendo fijarse importes distintos para cada componente en función de su relevancia en las cifras del grupo. El apartado A44 de dicha NIA-ES 600 fija que esta importancia relativa para el componente se determinará para aquellos componentes que se vayan a auditar. Esta será la importancia relativa que el auditor del componente empleará para ejecutar su trabajo.

La NIA-ES 450, “Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”, es su Apartado 5, establece que “el auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes.” En el caso de las auditorías de un grupo, la NIA-ES 600, es su apartado 21.d), su auditor debe fijar “el umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse claramente insignificantes para los estados financieros del grupo”.

Filial “C”

La filial “C” será auditada.

Se observa que, tanto a nivel de importe neto de la cifra de negocios como del beneficio final, la filial “C” aporta aproximadamente un 15% de las magnitudes consolidadas. La NIA-ES 600 “Consideraciones Especiales-Auditorías de Estados Financieros de Grupos (incluidos el trabajo de los auditores de los componentes)”

no define porcentajes concretos para la fijación de dicha importancia relativa para el componente, teniendo que ser ésta determinada por el auditor del Grupo en base a su juicio profesional. Para el supuesto planteado, se va a tomar ese % indicado (15%) como ejemplo sobre la importancia relativa del grupo como importancia relativa asignada a dicho componente. Se deberá dejar en los papeles de trabajo adecuadamente explicadas las razones que han llevado a utilizar este %, u otro que pudiera ser definido.

En cuanto al umbral para las incorrecciones identificadas por el auditor del componente a comunicar al auditor del grupo, este quedaría fijado en el 5% de esa importancia relativa asignada al componente.

Filial "D"

Se nos indica en el supuesto, que esta filial no será auditada a nivel local, al no ser obligatorio de acuerdo con su legislación local.

El siguiente paso será analizar la significatividad financiera individual para el grupo. Empezando por la cuenta de pérdidas y ganancias, la aportación de la filial cubana ronda el 7,5% aproximadamente de las cifras consolidadas. En principio, este % es bastante inferior al sugerido a título de ejemplo en la NIA-ES 600 Apartado A-5, para considerar a este componente como significativo.

No debe olvidarse que además del análisis cuantitativo comentado anteriormente, deberá valorarse por el auditor del grupo consolidado si dicha filial debiera auditarse por cuestión de riesgo. Es decir, realizar un análisis cualitativo sobre si dicha filial, por su ubicación, por su operativa o por otras circunstancias debiera ser auditada.

A nivel del balance consolidado, estos porcentajes son menos homogéneos que los vistos en la cuenta de pérdidas y ganancias, encontrando que alguna de las cuentas sí podría considerarse relevante respecto a la cifra consolidada. Es aquí donde se aplicará el segundo paso establecido en la NIA-ES 600 Apartado A6, determinando si es probable que el componente implique riesgos significativos de incorrección material para los estados financieros del grupo debido a su naturaleza o circunstancias específicas.

Se observa del balance consolidado que tanto para la cuenta de "Provisiones a largo plazo" como la de "Periodificaciones de Pasivo" será necesario que como auditores del Grupo realicemos un trabajo específico sobre las mismas, al suponer casi un 21 por ciento y un 10 por ciento, respectivamente, del importe consolidado de cada una de las cuentas.

Finalmente, para el resto de cuentas de balance como de la cuenta de resultados, el auditor del grupo realizará procedimientos analíticos con el fin de corroborar que no existen riesgos significativos de incorrección material en la información financiera agregada del componente no significativo.

5.3. ¿Qué tipo de documentación sería la mínima exigible al auditor local de la filial “C” para que pudiéramos emitir nuestra opinión del consolidado? Argumente los motivos de su respuesta (0,375 puntos).

Solución propuesta.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 7.4 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y el desarrollo efectuado en el artículo 16 del RLAC, el auditor de las cuentas anuales consolidadas deberá de disponer de la documentación relativa a la evaluación y revisión del trabajo de auditoría realizado por el auditor de la filial “C”. Como se ha mencionado en el apartado anterior, dicha filial, representa un porcentaje significativo respecto a las cifras consolidadas del grupo, tanto a nivel de importe neto de la cifra de negocio (magnitud clave para la dirección y accionistas), como del resto de magnitudes que podrían ser tenidas en cuenta para el cálculo de la importancia relativa.

Por tanto, el auditor responsable de la auditoría del consolidado tendrá que haber confeccionado unas instrucciones a compartir con el resto de los auditores locales donde se requerirá que los mismos, como mínimo, que nos compartan la siguiente documentación:

- Que nos confirme que ha tenido en cuenta durante la realización de su trabajo los riesgos de incorrección material comunicados por el auditor del Grupo al establecer su estrategia y planificación del trabajo a efectos de la auditoría del consolidado.
- También deberá informar al auditor del Grupo de aquellos riesgos identificados localmente, adicionales a los indicados en el punto anterior, así como las pruebas de auditoría diseñadas localmente para cubrir estos riesgos.
- Que confirme la naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas de auditoría, describiendo de forma suficiente y adecuada las poblaciones consideradas, los criterios y métodos utilizados por dicho auditor para la fijación y selección de las muestras: en concreto, que ha realizado las pruebas de auditoría mínimas incluidas en las instrucciones confeccionadas por el auditor del Grupo.

- Deberá informar al auditor del Grupo sobre los resultados alcanzados tras la realización de las anteriores pruebas, y en su caso, los análisis efectuados sobre desviaciones o incorrecciones identificadas que sean superiores a los umbrales que se le hayan establecido en las instrucciones confeccionadas.
- Finalmente, deberá informar de aquellos procedimientos adicionales de auditoría que haya realizado y las conclusiones alcanzadas tras finalizar los mismos.

Dentro de los papeles de trabajo del auditor del grupo consolidado deberá quedar suficientemente documentado las cuestiones concretas discutidas con el auditor de la filial "C" y las conclusiones finalmente alcanzadas sobre todo lo anteriormente indicado.

5.4. En el caso en el que los estados financieros utilizados por los administradores de la Sociedad dominante para la preparación de las cuentas anuales consolidadas adjuntas relativos a la filial "C" fueran preparados bajo un marco normativo de información financiera distinto al aplicable al Grupo, no disponiendo la Sociedad dominante de la información necesaria y suficiente que permita conocer las diferencias existentes, en su caso, entre ambos marcos contables, determine qué impacto tendría esta circunstancia en el informe de auditoría del consolidado, redactando la posible salvedad, en caso de que aplicara (0,375 puntos).

Solución propuesta.

El Artículo 7 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas reconoce que el auditor de cuentas del grupo consolidado asume la plena responsabilidad del informe de auditoría emitido, aun cuando la auditoría de las sociedades participadas haya sido realizada por otros auditores, como es el caso.

Si bien dichos estados financieros locales están auditados, el supuesto establece que los administradores de la sociedad dominante no son capaces ni de obtener los mismos convertidos a la norma contable española, ni capaces de identificar los ajustes de conversión a incorporar a los mismos para poder concluir que las diferencias de homogeneización suponen un impacto material.

Como se ha indicado en los puntos anteriores, las cifras aportadas por el componente son suficientemente relevantes como para encontrarnos ante una limitación al alcance de acuerdo a la definición planteada por la NIA-ES 705 "Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente".

En dicha NIA-ES 705 se establece que la decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

- a) La naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y
- b) El juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A1).

En su apartado 7, se indica lo siguiente:

El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

- a) Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
- b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

A título de ejemplo, se indica a continuación una posible redacción de opinión denegada, bajo la suposición que las posibles incorrecciones y sus posibles efectos son generalizados para los estados financieros:

Tal y como se indica en la Notas X de la memoria consolidada adjunta, los estados financieros utilizados por los administradores de la Sociedad dominante para la preparación de las cuentas anuales consolidadas adjuntas relativos a la filial "C" han sido preparados bajo un marco normativo de información financiera distinto al aplicable al Grupo, no disponiendo la Sociedad dominante de la información necesaria y suficiente que permita conocer las diferencias existentes, en su caso, entre ambos marcos contables, y determinar que su efecto en las cuentas anuales consolidadas adjuntas sea material. En consecuencia, no podemos concluir acerca de la razonabilidad de dichos importes integrados en las cuentas anuales consolidadas adjuntas al 31 de diciembre de n, correspondientes a la filial "C", y su impacto en el patrimonio neto del Grupo, así como, determinar si la información incluida en las cuentas anuales consolidadas adjuntas es la necesaria y suficiente de acuerdo con el marco normativo de información financiera aplicable al Grupo.

En esta última cuestión podría plantearse la posibilidad de una incorrección material de carácter generalizado, fundamentada en el uso inadecuado del marco de información financiera.

ENUNCIADO

ÍNDICE

SUPUESTO 1.	CONSOLIDACIÓN. DIFERENCIA DE PRIMERA CONSOLIDACIÓN Y BALANCE CONSOLIDADO	4 PUNTOS Página__282
SUPUESTO 2.	SUBVENCIÓN DE TIPO DE INTERÉS, INCENTIVOS Y NORMAS DE ELABORACIÓN DE CUENTAS ANUALES	3 PUNTOS Página__293
SUPUESTO 3.	OTRAS CUESTIONES	3 PUNTOS Página__307

SUPUESTO 1. CONSOLIDACIÓN. DIFERENCIA DE PRIMERA CONSOLIDACIÓN Y BALANCE CONSOLIDADO

PUNTUACIÓN: 4 PUNTOS

ENUNCIADO.

La sociedad Asturias, S.A. adquirió el 30 de junio de 2022 el 60% de las participaciones de la sociedad León, S.L. por un importe de 1.250.000 euros. Ambas sociedades no tenían ninguna vinculación anterior entre ellas.

Los balances de las dos sociedades a la fecha de dicha adquisición eran los siguientes:

ASTURIAS, S.A. (30.6.22)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	225.000	Capital y reservas	100.000
		Resultado 2022	90.000
Participación en León, S.L.	1.250.000	Deudas a largo plazo	1.125.000
Tesorería	135.000	Deudas a corto plazo	135.000
		Otros acreedores	160.000
Total Activo	1.610.000	Total Pasivo + PN	1.610.000

LEÓN, S.L. (30.6.22)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	650.000	Capital + Reservas	1.350.000
Existencias	250.000	Resultado 2022	250.000
Deudores comerciales	1.775.000		
Periodificaciones y tesorería	325.000	Acreedores comerciales y otras deudas	1.400.000
Total Activo	3.000.000	Total Pasivo + PN	3.000.000

La sociedad León, S.L. es una sociedad que se dedica a la formación on-line, que empezó a operar en el ejercicio 2001. Dentro de los clientes de la misma, cuenta con contratos firmados con diversas empresas de reconocido prestigio nacional, a cuyos empleados, les facilita la realización de diversos cursos de actualización técnica, en función de los requerimientos establecidos por dichas empresas. Adi-

cionalmente, cuenta con alumnos a título particular que realizan formación en másteres, fundamentalmente.

Los valores razonables de las partidas del balance son valores provisionales, coincidiendo inicialmente con los valores contables del balance de la sociedad adquirida. El fondo de comercio que surja, si surge alguno, se amortiza en 10 años.

SE PIDE.

- 1.1. Determinar la diferencia de primera consolidación (0,25 puntos) y el asiento de eliminación inversión-fondo propios (0,25 puntos).

Solución propuesta.

El marco normativo para la elaboración de cuentas consolidadas queda establecido a partir de la Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. En el Artículo 4 de dicho Real Decreto “Modificación del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre”, en sus siguientes apartados, se indica la siguiente literalidad: El Apartado 1 establece que “Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles...”

El Apartado 3.1 del mismo artículo 4, establece que *“en las combinaciones de negocio en las que se adquiera la totalidad o una parte de los elementos patrimoniales de una empresa que constituyan un negocio, se deberá utilizar el método de adquisición.”* En el Apartado 3.2 se especifican por un lado los elementos a tener en cuenta en el momento del registro de la transacción (empresa adquirente, fecha de la adquisición, coste de la misma, reconocer y valorar los activos adquiridos y los pasivos asumidos y finalmente, determinar el fondo de comercio o la diferencia negativa).

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, el correspondiente fondo de comercio o diferencia negativa. A partir de dicha fecha se registrarán los ingresos y gastos, así como los flujos de tesorería que correspondan de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.2 de esta norma.

En particular, la aplicación del método de adquisición requiere:

- a) Identificar la empresa adquirente;
- b) Determinar la fecha de adquisición;
- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios;
- d) Reconocer y valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;
y
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

La valoración de los activos y pasivos de la empresa adquirente no se verá afectada por la combinación ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma.

Por otro, se regula la contabilización provisional de una combinación, estableciéndose que *“si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales. Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial (en adelante, periodo de valoración). Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de adquisición.”*

“Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

- a) Los ajustes al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos se considerarán realizados en la fecha de adquisición.*
- b) El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos identificables y pasivos asumidos o al coste de la combinación.*
- c) La información comparativa incorporará los ajustes.”*

El Artículo 21 del Real Decreto “Eliminación inversión-patrimonio neto” indica de forma literal que *“la eliminación inversión-patrimonio neto es la compensación de los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de la sociedad dependiente que la sociedad dominante posea, directa o indirectamente, con la parte proporcional de las partidas de patrimonio neto de la mencionada sociedad dependiente atribuible a dichas participaciones.”*

Para la determinación de la diferencia de primera consolidación, según se contempla en el balance de Asturias, S.A, en el momento de la toma de control de la filial, el coste de adquisición del 60% de dicha filial ha ascendido a 1.250.000 euros. Los valores razonables de los activos y pasivos de León, S.L. coinciden inicialmente con sus valores contables, tal y como indica el enunciado, por lo que se deberá comparar el coste de adquisición frente a la parte proporcional de los valores provisionales de los activos netos adquiridos, es decir, al fin y al cabo, el patrimonio neto de la filial al 30 de junio de 2022 (incluyéndose siempre el resultado del ejercicio hasta el momento de la toma de control).

El resultado obtenido sería el siguiente (a 30 de junio de 2022):

CONCEPTOS	IMPORTES
Coste de adquisición (a)	1.250.000,00
Patrimonio neto de la filial en el momento de la toma de control (b)	1.600.000,00
Porcentaje adquirido (60%$\times$(b)) (c)	960.000,00
Fondo de comercio surgido (a) – (c)	290.000,00

La segunda parte del supuesto requería la determinación del asiento de eliminación de inversión-fondos propios. Para ello habrá que considerar lo siguiente:

- Las cuentas de patrimonio neto se dan de baja por su valor contable.
- Los activos adquiridos y los pasivos asumidos habrá que ajustarlos por la diferencia entre su valor contable y su valor razonable, ya que, estas partidas han de valorarse por su valor razonable. En nuestro caso, inicialmente, no existen diferencias.
- Se reflejará el fondo de comercio y su correspondiente amortización.

- Se reflejarán los activos y pasivos por diferencias temporarias. En nuestro caso, inicialmente, no ha surgido ninguno.
- Los socios externos se contabilizan por el porcentaje que les corresponde del total del patrimonio neto a 30 de junio de 2022, de acuerdo con lo establecido en el Artículo 25 “Participación de los socios externos”.

Lo que determina el siguiente asiento propuesto.

CONCEPTO	DEBE	HABER
Capital + Reservas (patrimonio neto)	1.350.000,00	
Resultado del ejercicio 2022	250.000,00	
Fondo de comercio	290.000,00	
Inversión financiera (coste de adquisición) (60%)		1.250.000,00
Socios externos		640.000,00

- 1.2. Confeccionar el balance consolidado al 31 de diciembre de 2022, tomando como información base para su confección los balances que a continuación se facilitan, así como los resultados obtenidos en supuesto 1.1 (0,5 puntos):

ASTURIAS, S.A. (31.12.22)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	215.000	Capital y reservas	100.000
		Resultado 2022	100.000
Participación en León, S.L.	1.250.000	Deudas a largo plazo	1.050.000
Tesorería	170.000	Deudas a corto plazo	225.000
		Otros acreedores	160.000
Total Activo	1.635.000	Total Pasivo + PN	1.635.000

LEÓN, S.L. (31.12.22)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	600.000	Capital + Reservas	1.350.000
Existencias	300.000	Resultado 2022	125.000
Deudores comerciales	1.650.000		
Periodificaciones y tesorería	275.000	Acreedores comerciales y otras deudas	1.350.000
Total Activo	2.825.000	Total Pasivo + PN	2.825.000

Solución propuesta.

Debido a que los valores contables aportados por la filial adquirida son similares inicialmente a los valores razonables, y que el único activo nuevo surgido de la transacción es el fondo de comercio anteriormente estimado, para la confección del balance consolidado a 31 de diciembre de 2022 se deberán tener en cuenta los importes aportados en los balances de cada una de las dos sociedades y el fondo de comercio neto de amortización a esa fecha.

Como la amortización anual del mismo es de un 10%, y dado que la transacción se hizo el 30 de junio, dicho fondo de comercio se habrá amortizado al 31 de diciembre de 2022 en 14.500 euros (290.000 euros x 10% x 6/12 meses). Este gasto se le debe asignar al adquirente en un 100%.

Por tanto, el balance consolidado del grupo al 31 de diciembre de 2022 sería el siguiente:

ACTIVO	IMPORTE	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	IMPORTE
Inmovilizado intangible y tangible	815.000	Capital y reservas	100.000
Fondo de comercio	275.500	Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante 2022 (*)	10.500
Existencias	300.000	Socios externos (**)	590.000
Deudores comerciales	1.650.000	Deudas a largo plazo	1.050.000
Periodificaciones y existencias	445.000	Deudas a corto plazo	225.000
		Otros acreedores	1.510.000
Total activo	3.485.500	Total patrimonio neto más pasivo	3.485.500

* Este importe surge de calcular el 60% que le corresponde a la matriz de los 125.000 euros de pérdidas obtenidas por la filial en los últimos 6 meses del año (desde que Asturias, S.A. tiene el control), más los 14.500 euros de gasto de amortización del fondo de comercio surgido en la transacción, más el 100% de los 100.000 euros de beneficios de la matriz.

** Este importe viene de la valoración inicial estimada en el patrimonio neto a 30 de junio de 2022 de los socios externos (640.000 euros) más la participación en las pérdidas del semestre que corresponden a estos socios externos, calculadas de la misma forma que en el epígrafe anterior (0,4 x - 125.000).

Siendo los ajustes de consolidación efectuados los siguientes de cara a obtener las cifras consolidadas a 31 de diciembre de 2022, lo siguientes:

ACTIVO – 31 DE DICIEMBRE 2022	ASTURIAS	LEÓN	AGREGADO	AJUSTE 1	AJUSTE 2	AJUSTE 3	TOTAL CON-SOLIDADO
Inmovilizado tangible e intangible	215.000	600.000	815.000	-	-	-	815.000
Cartera de clientes	-	-	-	-	-	-	-
Marca	-	-	-	-	-	-	-
Participación en León	1.250.000	-	1.250.000	(1.250.000)	-	-	-
Fondo de comercio	-	-	-	290.000	(14.500)	-	275.500
Existencias	-	300.000	300.000	-	-	-	300.000
Deudores comerciales	-	1.650.000	1.650.000	-	-	-	1.650.000
Periodificaciones y tesorería	170.000	275.000	445.000	-	-	-	445.000

PATRIMONIO NETO + PASIVO	ASTURIAS	LEÓN	AGREGADO	AJUSTE 1	AJUSTE 2	AJUSTE 3	TOTAL CON-SOLIDADO
Capital y reservas	100.000	1.350.000	1.450.000	(1.350.000)			100.000
Resultado de Asturias	100.000	-	100.000		(14.500)	(75.000)	10.500
Resultado de León	-	125.000	125.000	(250.000)		125.000	-
Resultado atribuible sociedad dominante 2022 (*)	-	-	-	-	-	-	-
Socios externos (**)	-	-	-	640.000	-	(50.000)	590.000
Deudas a largo plazo	1.050.000	-	1.050.000	-	-	-	1.050.000
Deudas a corto plazo	225.000	-	225.000	-	-	-	225.000
Otros acreedores	160.000	1.350.000	1.510.000	-	-	-	1.510.000

Ajuste 1. Eliminación inversión – fondos propios inicial.

Ajuste 2. Amortización del fondo de comercio correspondiente al periodo de seis (6) meses del ejercicio 2022, que impacta en el resultado de la matriz.

Ajuste 3. Asignación del resultado de León, S.L. a los socios externos y a la sociedad dominante.

1.3. Con fecha 22 de junio de 2023, el experto independiente contratado por la adquirente finaliza su trabajo de entendimiento de la transacción efectuada, determinación del precio pagado, identificación y valoración de los activos intangibles y de otros activos y pasivos del balance de la adquirida susceptibles de ser ajustados a valor razonable, y finalmente, la determinación del fondo de comercio definitivo. La conclusión alcanzada por el experto es que existe una marca reconocida por los estudiantes y una cartera de clientes recurrentes, cuyos valores razonables ascienden a 150.000 euros y 200.000 euros, respectivamente. Según dicho experto, la marca se debe amortizar en 10 años, mientras que la cartera de clientes tendrá una vida útil de 4 años.

Determinar el balance consolidado al 31 de diciembre de 2023 (incluyendo cifras comparativas de 2022), tomando como base los balances que a continuación se indican, así como toda la información facilitada en los supuestos anteriores relativa a la adquisición de León, S.L.

ASTURIAS, S.A. (31.12.23)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	165.000	Capital y reservas	200.000
		Resultado 2023	40.000
Participación en León, S.L.	1.250.000	Deudas a largo plazo	1.000.000
Tesorería	125.000	Deudas a corto plazo	180.000
		Otros acreedores	120.000
Total Activo	1.540.000	Total Pasivo + PN	1.540.000

LEÓN, S.L. (31.12.23)

ACTIVO	Euros	PASIVO + Patrimonio Neto	Euros
Inmovilizado intangible y material	450.000	Capital + Reservas	1.475.000
Existencias	200.000	Resultado 2023	25.000
Deudores comerciales	2.005.000		
Periodificaciones y tesorería	75.000	Acreedores comerciales y otras deudas	1.230.000
Total Activo	2.730.000	Total Pasivo + PN	2.730.000

Solución propuesta.

El Plan General de Contabilidad y demás normativa contable aplicable en España define un activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Dichos activos son activos no físicos tales como el conocimiento científico o tecnológico, licencias o concesiones, la propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales), programas informáticos, patentes, derechos de autor, listas de clientes, franquicias, relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes o derechos de comercialización, así como cualquier contrato que conlleve derechos y privilegios asociados, y que por tanto tenga un valor para su propietario. Estos activos tienen valor en la medida en que un comprador prudente podría esperar de forma razonable recibir ciertos ingresos o flujos de efectivo de estos, independientemente de su posible omisión en el balance previo a la adquisición. Algunos activos intangibles pueden ser licenciados o vendidos de manera individual, o ser intercambiados junto con otros activos.

Para el reconocimiento de un activo de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo intangible, cumpla los siguientes criterios: (a) sea identificable; (b) esté controlado por la entidad; (c) ofrezca beneficios económicos futuros; y (d) su Valor Razonable pueda ser fielmente valorado. La NRV 5ª del Plan General de Contabilidad establece que el criterio de identificabilidad se cumple cuando el activo (a) es separable (es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación), o (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

La NIA-ES 620 “Utilización del trabajo de un experto del auditor” trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor, habiéndose atendido a lo dispuesto en esta NIA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del auditor, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada.

En el supuesto planteado, suponiendo que se han llevado a cabo todos los procedimientos requeridos por la NIA-ES 620 para poder concluir que el informe preparado por dicho experto independiente es una evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el cual, ha identificado:

- Una relación con Clientes surge de las organizaciones empresariales (B2B) con los que, a la fecha de valoración, la Sociedad tiene una relación y que son clientes recurrentes. Valor de esta cartera, 200.000 euros (120.000 euros de valor para el adquirente).
- Una marca que es bien reconocida por los estudiantes y los clientes (B2B) también. Este activo intangible tiene alta capacidad para generar nuevos negocios, captación de nuevos estudiantes y clientes potenciales, así como para retener a los estudiantes y clientes actuales. Valor de este activo, 150.000 euros (90.000 euros para el adquirente).

Concluyendo de forma satisfactoria como auditores la revisión del trabajo efectuado por el experto independiente, como se ha comentado anteriormente, las normas de consolidación establecen que una vez determinados los valores razonables definitivos dentro del plazo fijado para ello (máximo un año desde la fecha de la toma de control), como así se cumple en el supuesto planteado, será necesario incluir los mismos en el consolidado del grupo desde la fecha de la toma de control, en nuestro caso, el 30 de junio de 2022. En consecuencia, será necesario reexpresar las cifras de 2022 al confeccionar el balance consolidado que se requiere al 31 de diciembre de 2023.

Antes de realizar dicho balance, se recalculan los importes a 30 de junio de 2022 relativos a los nuevos activos y pasivos identificados, y el fondo de comercio definitivo:

EUROS – 30 DE JUNIO DE 2022	LEÓN S.L.
Fondo de comercio generado - provisional	290.000
Valor de la cartera de clientes	(120.000)
Valor de la marca	(90.000)
Pasivos por impuesto diferido $(0,25 \times (120.000 + 90.000))$	52.500
Fondo de comercio generado - definitivo	132.500

Al 31 de diciembre de 2022, estos activos serán incluidos en el consolidado con los siguientes importes, habiéndose modificado la valoración inicial (provisional) de los socios externos y del resultado atribuido a la sociedad dominante tras la incorporación de los valores razonables definitivos:

CONCEPTOS	IMPORTE
Marca $(150.000 - (150.000 \times 10\% \times 6/12)) - 7.500$ euros	142.500
Cartera de clientes $(200.000 - (200.000 \times 25\% \times 6/12)) - 25.000$ euros	175.000
Pasivo por impuesto diferido (*)	(79.375)
Fondo de comercio amortizado (**)	125.875
Socios externos (***)	685.250

* Disminución en 8.125 euros como consecuencia de la amortización de la marca y la cartera de clientes por importe de 7.500 euros y 25.000 respectivamente.

** Amortización del fondo de comercio en 6.625 euros. $(132.500 \times 10\% \times 6/12)$.

*** Socios externos: 745.000 euros de valor a 30.06.2022, tras obtener el valor definitivo de los dos nuevos activos, menos el 40% del resultado de la filial del último semestre, incluyendo las amortizaciones de la cartera de clientes y la marca, netas de impuestos.

Debe apreciarse que en el ejercicio se pedía obviar el efecto fiscal, por lo que podríamos suprimir la consideración sobre el Pasivo por impuesto diferido (PID) anterior.

Ello permite determinar el balance consolidado a 31 de diciembre de 2022 y 2023 (con las cifras del primer ejercicio reexpresadas), tal y como determina el marco normativo contable.

ACTIVO	2023	2022	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2023	2022
Inmovilizado intangible y tangible	615.000	815.000	Capital y reservas	100.000	100.000
Marca	127.500(*)	142.500	Resultado del ejercicio sociedad dominante (****)	12.500	3.750
Cartera de clientes	125.000 (*)	175.000	Reservas sociedades consolidadas	3.750	-
Fondo de comercio	112.625 (*)	125.875	Socios externos (***)	675.750	685.250
Existencias	200.000	300.000	Pasivo por impuesto diferido (*)	63.125	79.375
Deudores comerciales	2.005.000	1.650.000	Deudas a largo plazo	1.000.000	1.050.000
Periodificaciones y tesorería	200.000	445.000	Deudas a corto plazo	180.000	225.000
			Otros acreedores	1.350.000	1.510.000
Total activo	3.385.125	3.653.375	Total patrimonio neto más pasivo	3.385.125	3.653.375

* La Marca, la Cartera de clientes y el Fondo de Comercio han disminuido en 2023 respecto a diciembre de 2022 en su amortización anual (15.000, 50.000 y 13.250 euros, respectivamente). El Pasivo por impuesto diferido ha disminuido en el 25% de los importes amortizados en la Marca y la cartera de clientes ($0,25 \times (15.000 + 50.000)$).

** Los importes mencionados en el epígrafe anterior relativos a la amortización de la marca y la cartera de clientes (neta de impuestos) han modificado el resultado de la filial de 2023 aportado en los balances individuales (25.000 euros), quedando finalmente un resultado de la filial por importe negativo de 23.750 euros, a repartir entre la dominante ($0,6 \times 23.750$) y los socios externos ($0,4 \times 23.750$).

*** Se obtiene de la aplicación al resultado aportado por la filial en 2023 (25.000 euros) de los gastos y el ingreso anteriormente descritos en (15.000, 50.000, y el ingreso de 16.250 euros), y repartir el resultado final (pérdida de 23.750 euros) entre el socio mayoritario y los minoritarios.

**** Para obtener este importe se toma el resultado de la filial que surge en el punto anterior y se le añade el resultado de la matriz (40.000 euros positivos) y la amortización del fondo de comercio por importe de 13.250 euros (gasto).

- 1.4. En el supuesto en el que los administradores de la sociedad Dominante decidieran no incluir los valores razonables definitivos anteriormente indicados en el ejercicio que marca la normativa contable aplicable, y esto supusiera como auditores del Grupo consolidado, una incorrección material al emitir nuestro informe de auditoría del ejercicio 2023, redactar la salvedad a incluir en el informe de auditoría consolidado del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2023.

Solución propuesta.

Fundamentos de la opinión con salvedades.

Tal y como se menciona en la Nota X de la memoria consolidada adjunta, con fecha 22 de junio de 2023 el experto independiente contratado por la Sociedad dominante finalizó su trabajo de determinación de los valores razonables de los activos netos adquiridos al comprar el 60% de las participaciones de León, S.L. De dicho trabajo, surgieron dos nuevos activos (una marca y una cartera de clientes) y un pasivo por impuesto diferido, por importe de 150.000 euros, 200.000 euros y 87.500 euros, respectivamente. De acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación, el Grupo tendría que haber re-expresado las cifras comparativas del ejercicio 2022 incluidas en las cuentas anuales consolidadas adjuntas y no incluir las diferencias entre dichos valores provisionales y definitivos en el ejercicio 2023. En consecuencia, dentro de dichas cifras comparativas al 31 de diciembre de 2022 faltarían por incluir los epígrafes de “marca”, “cartera de clientes” y “pasivo por impuesto diferido”, por importe de 142.500 euros, 175.000 euros y 79.375 euros, respectivamente, encontrándose a su vez el epígrafe del “fondo de comercio” y el epígrafe de “socios externos” al 31 de diciembre de 2022 sobrevalorados e infravalorados, por importe de 149.625 euros y 95.250 euros respectivamente, y el resultado del ejercicio 2022 atribuible a la sociedad dominante sobrevalorado en 6.750 euros.

Según se plantea en el enunciado de la pregunta, los Administradores de la Sociedad Dominante han decidido no incluir los valores razonables definitivos en el ejercicio que marca la normativa contable aplicable, es decir, re-expresar las cifras comparativas del ejercicio 2022, y según se indica en la pregunta planteada, este hecho supone una incorrección significativa. En consecuencia, se indica a continuación la salvedad a incluir en el informe de auditoría y el párrafo de opinión propuesto, habiéndose supuesto que las cifras en 2023 reflejan la imagen fiel del Grupo.

Recordamos que, de cara a la redacción de la salvedad y del fundamento de la opinión con salvedades, podemos tomar en consideración lo contemplado en la

NIA-ES 705 (revisada) Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. En este sentido, nos indica al respecto de tal opinión:

“7. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

- a) Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o
- b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.”

SUPUESTO 2. SUBVENCIÓN DE TIPO DE INTERÉS, INCENTIVOS Y NORMAS DE ELABORACIÓN DE CUENTAS ANUALES**PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS****ENUNCIADO.**

2.1. La sociedad Soluciones Informáticas Españolas, S.L. firmó con fecha 1 de enero de 2020 un préstamo con una entidad financiera por importe de 1.500.000 de euros. El tipo de interés de mercado acordado en el mismo fue del 5,5% (fijo), a pagar anualmente, junto con la amortización del principal del préstamo, que tiene una duración de 4 años (se cancelan 375.000 euros cada año de principal).

La finalidad de dicha financiación ha sido poder adquirir a esa fecha unos equipos de investigación por un importe superior (2.200.000 euros), que serán amortizados en un periodo de 4 años. Gracias a esta actividad investigadora, se le concede a la sociedad el 1 de enero de 2021 por parte de la comunidad autónoma donde reside, una subvención del tipo de interés del 3,5% asociada a los Fondos *Next-Generation*, aplicable sobre los gastos financieros futuros a pagar por la sociedad.

SE PIDE.

Plantee y razone los asientos contables a registrar en la cuenta de resultados del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2021, así como los saldos en balance del préstamo y la subvención a esa misma fecha. No tenga en cuenta ningún efecto fiscal y suponga que la subvención es no reintegrable.

Solución propuesta.

La Norma de Registro y Valoración núm. 18 Subvenciones, donaciones y legados contemplada en el PGC 2007 establece los requisitos contables para el registro de las subvenciones, pronunciándose en los siguientes términos generales.

1.1. Reconocimiento.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos

derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Desarrollando con posterioridad los criterios de imputación a resultados.

1.3. Criterios de imputación a resultados.

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

[...]

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

[...]

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

- Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

[...]

- Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

El BOICAC 129, en su consulta “Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo” establece que a efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados: Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejerci-

cios. Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando. Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos: (...) - Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado. d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

La NRV 9ª Instrumentos Financieros del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007 establece que el pasivo financiero se valorará en el momento inicial por su valor razonable ajustado por los costes de transacción. Posteriormente, se registrará ese pasivo financiero a coste amortizado aplicando el método de tipo de interés efectivo.

Según los detalles del enunciado podría entenderse adicionalmente que la subvención no está financiando ni un activo ni un pasivo, sino un gasto concreto como son los gastos financieros del préstamo. El ingreso por subvención se produce por el diferencial entre el 2 por ciento y el tipo fijo de la operación del 5,5 por ciento de los gastos financieros. En el caso de que entendamos que estamos subvencionando el tipo de interés puede tomarse a colación lo contemplado en la consulta 1 del BOICAC núm. 81. Al respecto del tratamiento contable de este tipo de operaciones se pone de manifiesto una subvención de tipo de interés por la diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda determinado como el valor actual de los pagos a realizar descontados al tipo de interés de mercado (pagos al nuevo tipo de interés y descontados al 5,5%). Dicha subvención se reconocerá inicialmente como un ingreso de patrimonio que, en principio, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con un criterio financiero. Debe apreciarse que en este caso el importe de la subvención se deriva por el diferencial de tipos de interés, comparando el importe recibido (o pendiente de pago) con el valor actual de los pagos a realizar (al nuevo tipo) descontados al tipo de interés de mercado (5,5%).

En el supuesto planteado, el tipo de interés de mercado inicialmente aplicable era el 5,5%. Es el 1 de enero de 2021 (un año después de la concesión del préstamo), cuando se modifican las condiciones y es ahí cuando se tendrá que calcular el coste amortizado, de acuerdo con lo mencionado en el párrafo anterior.

A su vez, la financiación obtenida va ligada específicamente a la adquisición de unos activos, cuya amortización se hará en un periodo de 4 años. Por tanto, aunque la subvención permite reducir el coste financiero de ese préstamo, tal y como estipula la consulta se entiende que la subvención debería ir imputándose a la

cuenta de resultados en función del elemento financiado (equipos de investigación).

La solución planteada considera que la subvención se ha realizado de cara a la adquisición del inmovilizado material y, en base a ello, se determina el procedimiento de imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe inicialmente registrado en el neto patrimonial de los importes recibidos.

Se ha preparado la siguiente tabla que resume todos los conceptos clave para responder a las preguntas planteadas:

Fecha	Pago (a) (al 2%) (*)	Deuda pendiente nominal (c)	Intereses de merca- do (5,5% x (c))	Intereses a tipo efectivo (b) (5,5% x (d))	Amortización (a) – (b)	Deuda pendiente coste amortizado (d) (VR)	Intereses tras subvención (del 2%) (****)	Subvención obtenida
1.1.2020	-	1.500.000,00	-	-	-	-	-	-
31.12.2020	457.500,00*	1.125.000,00	82.500,00	82.500,00			82.500,00*	
1.1.2021 **						1.052.990,00		78.750,00***
31.12.2021	397.500,00	750.000,00	61.875,00	57.914,00	339.586,00	713.404,00	22.500,00	
31.12.2022	390.000,00	375.000,00	41.250,00	39.237,00	350.763,00	362.642,00	15.000,00	
31.12.2023	382.500,00	-	20.625,00	19.859,00	362.641,00	-	7.500,00	
Total	1.170.000,00		123.750,00	117.010,00	1.052.990,00		45.000,00	

* Durante el primer año el importe abonado corresponde a los intereses devengados al 5,5% más la amortización de 375.000 anuales, es decir, 457.500 euros. Los siguientes ejercicios los pagos efectuados aparecen registrados al 2%. Al tipo del 5,5% los pagos a efectuar se elevan a 436.875,00; 416.250,00 y 395.625,00 para cada uno de los tres ejercicios restantes.

** La subvención de tipo de interés fue recibida el 1 de enero de 2021, y es aplicable para todos los intereses a pagar desde esa fecha en adelante. Para determinar el importe de la subvención se estima el valor razonable del pasivo financiero subvencionado en el momento de la concesión, aplicando el tipo de interés de mercado que ya disponíamos (5,5%): 1.052.990,00 euros pero aplicando el nuevo tipo de interés y los pagos derivados de este nuevo tipo.

*** Interés de mercado al 5,5% - intereses al 2% (123.750 – 45.000 euros) = 78.750,00 euros.

**** La subvención del 3,5% supone un pago final del 2% anual de tipo de interés.

Si la subvención se calificara sólo de tipo de interés el importe sería igual a la diferencia entre el valor actual de los pagos al nuevo tipo de interés del 2% descontados al 5,5% tipo de mercado y el importe de la deuda recibida o pendiente de recibir. En este caso sería por un importe total aproximado de 1.052.990,00 – 1.125.000,00 = 72.010 euros que se imputarán a resultados según un criterio financiero.

La subvención obtenida (un total de 78.750 euros, consecuencia de la diferencia de tipos de interés del 5,5 por ciento al 2 por ciento) debe ser imputada a resultados de acuerdo con el activo financiado, tal como se indica en el BOICAC 129 anteriormente indicado. A la fecha de concesión, a ese activo le quedaban por amortizar 36 meses, por lo que cada año se imputará a resultados 26.250 euros ($((78.750 / 36) \times 12)$).

Tras la subvención recibida, la sociedad va a pagar en los ejercicios 2021, 2022 y 2023 un importe total de 1.170.000 euros, entre amortización de principal (1.125.000 euros) y los intereses netos de la subvención (45.000 euros). La Sociedad hubiera tenido que pagar de intereses 123.750 euros (al tipo de interés del 5,5%), pero gracias a la subvención de 78.750 euros recibida, el importe de intereses finalmente a abonar ascenderá a los 45.000 euros anteriormente indicados.

Por tanto, el gasto financiero que se debería registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad en el ejercicio 2021 debería ser 61.875 euros, el ingreso por subvenciones traspasadas a resultados, 26.250 euros, el saldo del préstamo a 31 de diciembre de 2021 ascendería a 713.404 euros y la subvención pendiente de imputación a esa fecha sería de 52.500 euros ($52.500 + 26.250 = 78.750$).

Los asientos contables a realizar por la Sociedad en el ejercicio 2021 se describen a continuación:

CONCEPTO	DEBE	HABER
Subvenciones de capital incorporadas al resultado		26.250,00
Subvenciones de capital	26.250,00	

Gastos financieros	61.875,00	
Deuda con entidades de crédito a corto plazo	375.000,00	
Tesorería		436.875,00

Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5.b). “Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio.

Las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados de acuerdo n la norma de registro y valoración, a través de la partida “9. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras”.

Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero, incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente partida con la denominación “Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero”

ENUNCIADO.

2.2. La sociedad matriz de Soluciones Informáticas Españolas, S. L. radicada en Estados Unidos y cotizando en la Bolsa de Nueva York, ha formalizado en el ejercicio 2022 un programa de incentivos para los empleados de la filial española basado en instrumentos de patrimonio de la sociedad americana. Conforme a los términos establecidos en dicho programa, los empleados de la sociedad española, a la fecha de concesión de los mismos, que sean de un determinado grupo profesional, tendrán derecho a recibir acciones de la sociedad matriz transcurridos tres años desde la fecha de concesión, en el caso de que se alcancen los objetivos financieros establecidos para la filial para un periodo de tres años, medidos en términos de crecimiento mínimo de los ingresos.

Asimismo, la sociedad española y la sociedad matriz formalizaron un acuerdo, por el cual, el coste de este programa será asumido en su totalidad por la matriz.

SE PIDE.

En base a la información facilitada, indique si la sociedad española debe realizar algún tipo de asiento contable en sus cuentas anuales, o simplemente será suficiente informar en la memoria, al no tener efecto alguno para la sociedad española. Argumente su respuesta.

Solución propuesta.

En la consulta 1 del BOICAC 131 “Sobre el tratamiento contable de los gastos derivados del plan de retribución a determinados empleados abonado por una entidad vinculada”, se hace referencia a la NRV 17ª del PGC incluye en su ámbito

de aplicación los servicios prestados por los empleados cuando son liquidados por la empresa con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de los instrumentos de patrimonio propio. En aplicación de la referida NRV 17ª, y de la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dimanante de la respuesta a la consulta 2ª del BOICAC nº 97 de 2014 y a la Consulta 7ª del BOICAC nº 75 de 2008 a la que la primera hace referencia, aquella sociedad que tenga este tipo de incentivos aplicando el principio de devengo contable, registrará un gasto de personal por el importe correspondiente al valor razonable del incentivo otorgado por los Directivos, con abono directo a los fondos propios contra la cuenta de “Otras aportaciones de socios” de su Patrimonio Neto, en la medida en que la aportación cumpla los requisitos previstos en el artículo 9 de 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

La Sociedad del supuesto deberá clasificar los planes de retribución a los empleados basados en instrumentos de patrimonio de la sociedad matriz dependiendo de la forma de liquidar la transacción. En el supuesto de indica que el Plan vigente de retribución a largo plazo a sus empleados, que incluye un plan sobre acciones, se liquida mediante la entrega de acciones de la sociedad matriz, las cuales cotizan en la Bolsa de Nueva York. El coste de las acciones entregadas a los empleados de la Sociedad en el momento en el que el plan vence o el empleado ejerce la opción es asumido es su totalidad por la empresa matriz.

El gasto de personal se determinará en base al valor razonable de las acciones en la fecha del acuerdo de concesión, ejercicio 2022, registrándose a medida que se prestan los servicios en el periodo de tres años estipulado, con abono a la cuenta “Otras aportaciones de socios”.

El valor razonable de las acciones en la fecha del acuerdo de concesión no se modifica, siendo estimado a la fecha de concesión del plan el precio futuro de las acciones a la fecha de entrega, debiéndose tener en cuenta para ello los siguientes parámetros: el precio al contado de la acción, el tipo libre de riesgo del dólar a la fecha de entrega, la tasa de dividendos anualizada de la acción, los dividendos pagados y proyectados de la acción, la curva cupón cero del dólar, y el tipo de cambio euro-dólar.

En consecuencia, no será suficiente con facilitar información en la memoria de la sociedad española la existencia de este Plan, sino que, además, deberá ser registrado año a año el asiento contable correspondiente a la retribución de devengada.

Enunciado

- 2.3. La sociedad holding y distribuidora Alfajores, S.L. lleva operando en España durante los últimos cuatro años, a través de cuatro filiales y de la actividad operativa de la propia sociedad. A lo largo de estos años, la sociedad ha contado con la ayuda de sus distribuidores en las distintas campañas de radio que ha lanzado para incrementar sus ventas. Se presenta a continuación las cuentas no auditadas de pérdidas y ganancias de sus dos últimos ejercicios.

Conceptos (Euros)	31.12.22	31.12.21
Importe neto de la cifra de negocios	4.150.000	2.950.000
Coste de ventas (neto del apoyo recibido de los proveedores a los gastos de marketing)	-2.750.000	-1.582.000
Gastos de personal	-1.150.000	-995.000
Servicios exteriores	-165.000	-115.000
Resultado de Explotación	85.000	258.000
Dividendos recibidos	2.150.000	3.200.000
Resultado Financiero	2.150.000	3.200.000
Resultado antes de impuestos	2.235.000	3.458.000
Impuesto sobre sociedades	-95.000	-15.000
Resultado del ejercicio	2.140.000	3.443.000

SE PIDE.

- a. ¿Existe algún tipo de error contable en la presentación de dichas cuentas de resultados? Argumente su respuesta. (0,30 puntos).

Solución propuesta.

El BOICAC 122 establece en una de sus consultas (“Aportación recibida del proveedor para sufragar gastos de marketing y publicidad”), que la contabilización de

las aportaciones que pueda realizar un proveedor como descuento comercial o rappel, o como ingreso, se basará en el fondo económico de la operación: si el distribuidor actúa por cuenta propia y la participación en los gastos de publicidad obedece a un contrato de promoción, el registro de dicha aportación se registrará como un ingreso dentro del margen de explotación, al entenderse que el proveedor está prestando un servicio distinto. Si, por el contrario, dicha participación en esos gastos debe entenderse como una reducción en el precio de la transacción, se registrará un descuento comercial o rappel.

El supuesto da a entender que estas ayudas son generalizadas por parte de los distribuidores de la Sociedad, tratándose de campañas de publicidad no ligadas al servicio prestado por el distribuidor, por lo que se ha concluido que **dichas ayudas deberían haberse registrado como un ingreso y no como menor coste de ventas.**

Adicionalmente a los gastos de marketing, se observa que los dividendos no han sido contabilizados de forma correcta en las cuentas de pérdidas y ganancias facilitadas. El BOICAC 126, en su consulta “Sobre los componentes de la cifra de negocios” indica lo siguiente: El artículo 34.1 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 (RICAC de reconocimiento de ingresos), fija los criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios, señalando que incluirá el importe de la contraprestación por la transferencia de los bienes o servicios comprometidos con clientes u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa. El último párrafo del artículo 34.2 define la actividad ordinaria como “(...) aquella que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico.” Por otra parte, el artículo 34.10 referente a las sociedades “Holding” indica: “En las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad holding), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, se incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.”

En el supuesto planteado, se indica que la sociedad es una sociedad holding que opera como tal desde hace cuatro años. Por tanto, se debe entender que dicha actividad es una actividad ordinaria de la sociedad, siendo necesario reclasificar al epígrafe “Importe neto de la cifra de negocios”, los dividendos registrados dentro del epígrafe “Resultado Financiero”.

El importe deberá ser ajustado en 2.150.000 euros para el ejercicio 2022 y de 3.200.000 para el ejercicio 2021, elevando el importe neto de la cifra de negocios

a 6.300.000 y 6.150.000 euros respectivamente. Dichos importes serán de interés para valorar, en la siguiente cuestión, si la entidad tiene o no obligación de auditar sus cuentas anuales. Debe apreciarse que dichas cifras son superiores a los márgenes establecidos por el artículo 263.3 TRLSC, algo de especial importancia.

- b. En función de la respuesta dada en el punto anterior, ¿identifica algún tipo de incumplimiento normativo por parte de la Sociedad desde una perspectiva auditora? (0,45 puntos).

El Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, establece en su artículo 263, apartado 2, lo siguiente en relación con la obligatoriedad de auditar las cuentas anuales de una sociedad:

2. Se exceptúa de esta obligación a 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 dos millones ochocientos cincuenta mil euros. b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros. c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

En el supuesto planteado, y sin entrar a valorar si se cumple o no alguno de los otros requisitos establecidos en la Ley debido a la falta de información, tras realizar la reclasificación identificada en supuesto anterior, incrementándose el importe neto de la cifra de negocios inicialmente registrado con los dividendos percibidos en cada ejercicio, la cifra anual de negocios, tanto en 2022 como en 2021, sería superior a los 5.700.000 euros establecidos en la legislación para tener que realizar auditoría obligatoria. En consecuencia, la Sociedad no habría cumplido con el requisito de auditoría obligatoria, al menos, desde 2021.

La falta de información que permita obtener una evidencia al ciento por ciento sobre la obligatoriedad o no de auditar las cuentas puede derivar en la imposibilidad de dar una respuesta positiva o negativa.

Podría abrirse igualmente una respuesta de que se ha producido una incorrección de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, lo que podría determinar, en función de la materialidad fijada por el auditor, que el auditor exprese una opinión con salvedades por incorrección material.

SUPUESTO 3. OTRAS CUESTIONES

PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS

Solución propuesta.

Instrucciones: Señalar la respuesta correcta en relación con las siguientes cuestiones. En cada pregunta, sólo hay una única respuesta correcta. Deberá argumentar brevemente el motivo de la elección efectuada.

Pregunta 3.1. En los casos en los que seamos el auditor de una entidad de interés público en España, qué documento de los que se mencionan a continuación es obligatorio, en todo caso, haber entregado al Comité de Auditoría previamente a la emisión nuestro informe de auditoría:

- a. Carta de independencia del auditor.
- b. Informe correspondiente a la opinión sobre el control interno de la Sociedad.
- c. Carta de manifestaciones.
- d. Aceptación del encargo de auditoría del ejercicio siguiente.

A	B	C	D
X			

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

Según lo requerido por la Norma Técnica de Auditoría (NIA-ES) 260 “Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”, para Entidades de Interés Público (EIPs), se establece lo siguiente en su Apartado 17: “En el caso de entidades cotizadas, será objeto de comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad: a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia...”. En el apartado A49 de la misma NIA-ES 260, se indica: “Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre las salvaguardas correspondientes, como, por

ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios distintos a la auditoría, y en una discusión de cierre”.

El artículo 36 LAC Informe adicional para la Comisión de Auditoría de entidades de interés público contempla:

1. Los auditores de cuentas o sociedades de auditoría de entidades de interés público elaborarán y presentarán un informe adicional al de auditoría de las cuentas anuales, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril. En el caso de auditoría de cuentas anuales consolidadas, el auditor del grupo deberá elaborar este informe adicional para entregarse a la sociedad dominante.

2. Cuando lo soliciten las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público, el informe adicional para la Comisión de Auditoría les será facilitado sin demora por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría.

Y en referencia al Reglamento anterior su artículo 11 nos dice:

1. Los auditores legales o sociedades de auditoría que realicen auditorías legales de entidades de interés público presentarán un informe adicional al comité de auditoría de la entidad auditada a más tardar en la fecha en que se presente el informe de auditoría a que se refiere el artículo 10. Los Estados miembros podrán exigir además que este informe adicional se presente al órgano de administración o de supervisión de la entidad auditada.

Si la entidad auditada no dispone de un comité de auditoría, se presentará el informe adicional al órgano que desempeñe funciones equivalentes dentro de la entidad auditada. Los Estados miembros podrán autorizar al comité de auditoría a comunicar ese informe adicional a esos terceros según lo que disponga su Derecho nacional.

2. El informe adicional para el comité de auditoría se presentará por escrito. Explicará los resultados de la auditoría realizada y, como mínimo:

a) Incluirá la declaración de independencia a que se refiere el artículo 6, apartado 2, letra a);

En consecuencia, en base a lo anterior, la respuesta correcta es la a). La b) no tiene que darse en todos los casos obligatoriamente (no es obligatorio auditar los sistemas de control interno). La c) es un documento que nos facilita el cliente auditado, y en cuanto a la d), es un documento que se entrega al inicio de la auditoría, normalmente, a los responsables del área legal del cliente.

Pregunta 3.2. Debido a las dificultades financieras por las que atraviesa una de las filiales de un grupo, sus accionistas deciden realizar de forma simultánea una reducción de capital para compensación de pérdidas y un incremento de capital que subsane en su totalidad el desequilibrio patrimonial. La Junta Extraordinaria de accionistas se efectúa con fecha 27 de diciembre del ejercicio “n”, si bien su elevación a público e inscripción en el Registro mercantil se realiza con fecha 2 de febrero del ejercicio “n+1”.

Seleccione la respuesta correcta, argumentando brevemente su decisión.

- a. La transacción será registrada como patrimonio neto de la sociedad en el ejercicio “n+1” en todo caso.
- b. La transacción será registrada como patrimonio neto en el ejercicio “n+1” debido a que su inscripción en el Registro Mercantil se realizó en ese ejercicio y las cuentas anuales fueron formuladas el 31 de enero de “n+1”.**
- c. La transacción será registrada en el ejercicio “n” en todo caso, al ser el ejercicio en el que se reunieron los accionistas en Junta.
- d. Solo se registrará la transacción en el ejercicio “n” si las aportaciones económicas efectuadas han entrado en la tesorería de la sociedad en ese mismo ejercicio.

A	B	C	D
	X		

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

El BOICAC 134, de fecha 18 de julio de 2023, establece en una de las consultas planteadas que en el artículo 36 de 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 (RICAC de sociedades), se establece:

“Artículo 36. Reducción del capital social: criterio de presentación. La reducción de capital social acordada en el ejercicio se mostrará en el balance de ese periodo siempre que la escritura pública en la que se refleje el acuerdo se inscriba en el

Registro Mercantil antes de que se formulen las cuentas anuales del citado ejercicio, dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.”

La cuestión que se plantea es si la contabilización de la reducción de capital debe contabilizarse en el ejercicio en que se acuerda por la Junta General, o bien en el ejercicio en que se otorga la escritura pública y se inscribe en el Registro Mercantil. Del literal del artículo 36 de la RICAC de Sociedades se desprende que el ejercicio en que debe registrarse la reducción de capital es aquel en que se acuerda por la Junta General, siempre que la escritura pública en que conste dicho acuerdo se inscriba en el Registro Mercantil antes de que se formulen las cuentas anuales de dicho ejercicio, dentro del plazo establecido en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En consecuencia, la respuesta correcta es la b, que es la única que cumple con los requisitos definidos en dicha consulta.

La NECA 6.9 del PGC nos dice al respecto: 9. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. “Capital” y A-1.II. “Prima de emisión”, siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil de la ejecución del acuerdo de aumento con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales dentro del plazo establecido en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. En caso contrario, figurarán en la partida 5. “Otros pasivos financieros” o 3. “Otras deudas a corto plazo”, ambas del epígrafe C.III “Deudas a corto plazo” del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.

Pregunta 3.3. Una empresa de ingeniería contabiliza sus ingresos de cada proyecto por grado de avance, al contar con los mecanismos de control interno suficientes para poder monitorizar el total de gastos incurridos respecto a los presupuestados. Revisando como auditores uno de los proyectos más relevantes, observamos los siguientes parámetros al final del primer ejercicio de ejecución (ejercicio “n”).

	MILES DE EUROS
Gastos incurridos al final del ejercicio "n"	224,00
Gastos presupuestados totales ejecución proyecto	640,00
Ingresos pactados en contrato con cliente	550,00
Ventas registradas ejercicio "n"	192,50
Resultado del proyecto al final del ejercicio "n"	(31,50)

Seleccione la respuesta correcta, argumentando brevemente su respuesta:

- Los importes anteriormente registrados por la sociedad en su libro diario son correctos.
- Es necesario cancelar las ventas en su totalidad y contabilizar existencias por valor de 224 miles de euros.
- Los importes anteriores son correctos, si bien, es necesario registrar una pérdida adicional por importe de 58,5 miles de euros en ese ejercicio "n".**
- Los ingresos registrados están infravalorados. Sería necesario registrar un ingreso adicional de 31,5 miles de euros.

A	B	C	D
		X	

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

En 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, en su Artículo 8, apartado 3, se establece lo siguiente: "Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hasta el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar esa medición." "La empresa revisará y, si es necesario, modificará las

estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.”

En cuanto a la medición del grado de avance, en dicho Real Decreto, en su Artículo 11, Apartado 5 se establece que “cuando se aplica un método de recursos los ingresos se reconocen sobre la base del coste de los factores de producción empleados por la entidad, (es el caso de las horas de mano de obra acumuladas, otros gastos devengados, tiempo transcurrido u hora de maquinaria utilizada) en relación con los costes totales en que espera incurrir la empresa para satisfacer la obligación. En este caso, el reconocimiento lineal del ingreso puede ser apropiado cuando los esfuerzos o recursos de la entidad se gastan uniformemente a lo largo del periodo.”

“Al menos al cierre de cada ejercicio la empresa actualizará la medición del grado de avance para reflejar los cambios en el cumplimiento de la obligación, que se contabilizarán como un cambio de estimación contable.” “Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y valoradas, en los estados financieros como provisiones. En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquél en el que los costes inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costes inevitables del contrato reflejarán los menores costes netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el coste de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.

En base a todo lo anterior, y asumiendo que la entidad tiene todos los mecanismos de control interno necesarios para poder aplicar una contabilidad de grado de avance, la respuesta correcta sería la c. El importe de ventas registrado es correcto en relación con el porcentaje de gastos incurridos respecto al total de gastos presupuestado (85,93%), si bien, faltaría por registrar 58,5 miles de euros de pérdida, que se obtienen de la diferencia entre la pérdida estimada total al final del contrato (90 miles de euros) y la pérdida ya reconocida a la fecha (31,5 miles de euros).

Puede tomarse en consideración también lo contemplado en la NRV 14ª del PGC Ingresos por ventas y prestación de servicios, donde nos indica que los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hacia el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance.

Pregunta 3.4. El Grupo mercantil Desarrollos Alaveses, S.L y sociedades dependientes, de acuerdo con sus cuentas anuales consolidadas, también consolida fiscalmente en España. Al 31 de diciembre de 2022 una de sus filiales, que representa únicamente un 1% de la cifra de negocios consolidada y un 0.8% del total de activos consolidados, presenta pérdidas acumuladas que han dejado reducido su patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social. El patrimonio neto consolidado del grupo asciende a 1.850 miles de euros al 31 de diciembre de 2022.

Seleccione la respuesta correcta y argumente brevemente la misma:

- a. La situación financiera de la filial no supone ningún tipo de problema para el grupo, ni a nivel contable ni fiscal, al tratarse de una sociedad de escasa relevancia respecto a las cifras consolidadas. A lo largo de 2023, el socio o socios de dicha filial podrán subsanar el desequilibrio indicado.
- b. Con el fin de evitar la no inclusión a nivel fiscal de dicha filial en el proceso de consolidación, el socio o socios de dicha filial deberán subsanar dicho desequilibrio patrimonial antes de que finalice el ejercicio 2023.**
- c. La cabecera fiscal no podrá incluir a dicha filial en el cálculo del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2022 en ningún caso.
- d. Deberá estimarse la importancia relativa del desequilibrio patrimonial de la filial respecto al patrimonio neto consolidado, y en función del porcentaje obtenido, subsanar el mismo o no.

A	B	C	D
	X		

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 58.4, en su apartado 4.d) establece que las entidades que se encuentren en la situación de desequilibrio patrimonial prevista en el 363.1 e) del TRLSC a cierre de un periodo impositivo ("n") no podrán formar parte de un grupo de consolidación fiscal salvo que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales de dicho ejercicio, generalmente en el ejercicio siguiente ("n+1") esta situación se hubiera superado.

En consecuencia, la respuesta correcta es la b. La c no es correcta al indicar “en ningún caso”. En cuanto a las respuestas a y d, que sea más relevante o no la filial no exime de subsanar el desequilibrio patrimonial a nivel del consolidado fiscal.

Pregunta 3.5. Con fecha 16 de mayo de 2021 la Agencia Estatal de la Administración Tributaria comunicó a la sociedad Soluciones Inmediatas, S.L. el inicio de actuaciones inspectoras sobre los ejercicios 2018 y 2019, encontrándose abiertos a inspección los impuestos correspondientes a ejercicios posteriores. Tras aportar la sociedad toda la información disponible y las correspondientes explicaciones, el 20 de febrero de 2023 la inspección finalizó su trabajo incoando dos actas de inspección (una para cada ejercicio), en las cuales se determinaron los siguientes importes a ingresar por parte de la Sociedad que a continuación se indican. Las Actas fueron firmadas en conformidad.

Ejercicios 2018 y 2019	Euros
Cuota adicional estimada	125.000
Sanción	62.500
Importe de los intereses devengados	
Desde el 26 de julio de 2019 hasta 31 de diciembre de 2019	2.029
Ejercicio 2020	4.764
Ejercicio 2021	4.942
Ejercicio 2022	5.128
Ejercicio 2023 (hasta el 20 de febrero de 2023)	805
Total reclamado	205.168

Seleccione la respuesta correcta y argumente brevemente la misma.

- El total del importe determinado por la inspección, 205.168 euros, debe ser contabilizado en la cuenta de resultados del ejercicio 2023, sin que sea necesario ningún otro tipo de actuación por parte de la sociedad.
- Todos los importes anteriormente indicados, excepto los intereses correspondientes al ejercicio 2023 (805 euros), deberán ser contabilizados con cargo a reservas. La sociedad registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2023 el importe de dichos intereses y a su vez deberá realizar un análisis de los posibles impactos que las actas firmadas en conformidad pudieran tener en los ejercicios abiertos a inspección, por si fuera necesario dotar una provisión adicional.

- c. El total del importe determinado por la inspección, 205.168 euros, debe ser contabilizado en la cuenta de resultados del ejercicio 2023, y a su vez, la sociedad deberá realizar un análisis de los posibles impactos que las actas firmadas pudieran tener en los ejercicios abiertos a inspección, por si fuera necesario registrar una provisión adicional.
- d. **Únicamente la sanción y los intereses correspondientes al ejercicio 2023 serán registrados en la cuenta de resultados de ese ejercicio (63.305 euros), registrándose el resto de los importes con cargo a reservas. A su vez, la sociedad deberá realizar un análisis de los posibles impactos que las actas firmadas en conformidad pudieran tener en los ejercicios abiertos a inspección, por si fuera necesario registrar una provisión adicional.**

A	B	C	D
			X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

La Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, establece en su Artículo 18, Apartado 1, "1. De acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad, con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

A efectos de un tratamiento pormenorizado de las provisiones puede tomarse en consideración lo contemplado en la NRV 15ª Provisiones y contingencias donde se indica que la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla

En el mismo Artículo 18 de la Resolución, en su Apartado 3 se establece lo siguiente: “El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán según lo siguiente: a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 “Impuesto sobre beneficios”. A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. “Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios” contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad. b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida “Gastos financieros” de la cuenta de pérdidas y ganancias. c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores. d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. “Gastos excepcionales.”

La respuesta correcta sería la d. En el supuesto planteado, se nos indica que existen dos actas incoadas en 2023, que se firman en conformidad. De acuerdo con lo indicado anteriormente, en 2023 se deberá realizar el registro de estas. En cuanto a los importes requeridos por la Agencia Tributaria, únicamente la sanción y los intereses devengados en el ejercicio 2023 serán los importes que registrar en la cuenta de pérdidas y ganancias de ese año. El resto de los importes deberán ser registrados contra reservas.

De la información aportada en el supuesto, se entiende que se encuentran abiertos a inspección los ejercicios posteriores a 2019. Los responsables de la Sociedad deberán analizar si los criterios definidos por la inspección en las Actas incoadas pueden afectar de alguna manera a los cálculos efectuados por la Sociedad en los impuestos de los ejercicios abiertos aún a inspección. En el caso que sí se estimara una diferencia entre lo declarado y lo que la inspección podría estimar empleando los criterios de las Actas, la Sociedad debería registrar una provisión fiscal para cubrir dicho importe.

Pregunta 3.6. Si la empresa anteriormente mencionada en el Supuesto 3.5. hubiera pagado y firmado en disconformidad las Actas incoadas por la Agencia Tributaria, y tras años de reclamaciones judiciales, la Agencia les devolviera los importes inicialmente pagados (los 205.168 euros).

Seleccione la respuesta correcta y argumente brevemente el motivo:

- a. Los importes a cobrar serían registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que sea firme la sentencia contra la Agencia.
- b. Solo podrá registrarse la Sociedad esta devolución una vez cobrada, generando un mayor ingreso en el ejercicio en el que se reciba el dinero.
- c. Los importes se registrarán aplicando las mismas cuentas utilizadas al contabilizar los gastos reclamados en su momento por la Agencia Tributaria, tras el cobro de los mismos.
- d. Los importes se registrarán aplicando las mismas cuentas utilizadas al contabilizar en su momento los gastos reclamados por la Agencia Tributaria, tras analizar si se cumplen los requisitos establecidos por las normas de registro y valoración de un activo por impuesto diferido.**

A	B	C	D
			X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

De acuerdo con lo establecido en el BOICAC Nº 130/2022, Consulta 3, “...De acuerdo con lo anterior, si a raíz del acta de la inspección la empresa dio de baja el crédito fiscal con cargo a la cuenta 6301. Impuesto diferido, el reconocimiento posterior del activo por impuesto diferido también deberá presentarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por el contrario, si la calificación inicial de la operación llevó a la entidad a contabilizar la baja con cargo a una cuenta de reservas, el registro del crédito en la actualidad se deberá contabilizar con abono a esta misma contrapartida.” Asimismo, también se indica en la misma Consulta la necesidad de verificar lo siguiente: “Todo ello siempre y cuando a su vez se cumplan los criterios regulados en el apartado 2.3 de la mencionada NRV 13ª y en el artículo 5. Reconocimiento de activos por impuesto diferido de la RICAC del impuesto sobre beneficios, para reconocer en balance este elemento patrimonial.”

En base a lo anterior, la respuesta d) es la correcta. En la c) establece que la contabilización se produce tras el cobro, algo que no es condición necesaria para el registro del activo.

Pregunta 3.7. Con fecha 30 de septiembre de 2021 la sociedad Desarrollos Alaveses, S.L. firmó un préstamo con la entidad financiera ZZZ, S.A. por importe de 800.000 euros, con plazo de vencimiento el 30 de septiembre de 2026, a un tipo de interés variable del EURIBOR+ 0,5%, pagadero semestralmente. El principal de este préstamo se paga en su totalidad al vencimiento. Debido a la subida de los tipos de interés de los últimos meses, la sociedad firmó el 31 de mayo de 2023 una novación de dicho préstamo con la misma entidad financiera, cambiando el tipo de interés de variable a fijo (4%). El resto de las cláusulas y condiciones del contrato original no se han modificado.

Seleccione la respuesta correcta argumentando brevemente la misma.

- a. La sociedad habrá registrado un gasto financiero de 18.666 euros en el ejercicio 2023, no teniendo que realizar ningún tipo análisis adicional al haberse firmado la novación con el mismo prestamista.
- b. En todo caso será necesario dar de baja el préstamo inicial y contabilizar la nueva deuda, tras la firma de la novación, difiriendo los gastos asociados a la misma hasta el vencimiento del préstamo.
- c. La sociedad estimará en todo caso el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, y lo comparará con el valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original. La diferencia que surja se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2023.
- d. Se estimará en todo caso el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, y lo comparará con el valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, contabilizando una extinción del contrato original siempre y cuando se trate de contrato sustancialmente diferente.**

A	B	C	D
			X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

El apartado 3.5 de la NRV 9ª del PGC, al respecto del tratamiento de las modificaciones e intercambio de pasivos financieros, indicando que “Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja

del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte de este que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.”

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance. Cualquier coste de transacción o comisión incurrida ajustará el importe en libros del pasivo financiero. A partir de esa fecha, el coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo que iguale el valor en libros del pasivo financiero con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

Las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un 10% del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste. Para aplicar los criterios relacionados con la modificación o el intercambio de un pasivo financiero, la transacción se debe realizar entre el mismo prestamista y prestatario. Esas condiciones sustancialmente diferentes se contabilizan, por tanto, como una extinción y los costes o comisiones incurridos se reconocerán como parte del resultado procedente de la extinción.

Ciertas modificaciones en la determinación de los flujos de efectivo pueden no superar este análisis cuantitativo, pero pueden dar lugar también a una modificación sustancial del pasivo, tales como: un cambio de tipo de interés fijo a variable en la remuneración del pasivo, la reexpresión del pasivo a una divisa distinta, un préstamo a tipo de interés fijo que se convierte en un préstamo participativo, entre otros casos.

En base a lo anterior, la respuesta correcta sería la d.

Pregunta 3.8. La sociedad Vinos Espumosos, S.L. tiene firmado un contrato de financiación con una entidad financiera por importe de 4.000.000 de euros, y vencimiento en 2027 (deuda reflejada en las cuentas anuales a auditar a largo plazo). Dentro del acuerdo alcanzado, se han establecidos una serie de ratios financieros a cumplir por la sociedad anualmente. Al 31 de diciembre del año en curso, la

sociedad ha cumplido con todas las ratios a excepción del CAPEX máximo, que fue sobrepasado únicamente en 20.000 euros (sobre un total de 2.650.000 euros de inversión permitida). La importancia relativa de auditoría se ha estimado en 1.000.000 de euros.

Seleccione la respuesta correcta, argumentado brevemente la misma:

- a. Debido a la escasa relevancia del importe excedido respecto al total de la inversión permitida y de la importancia relativa estimada para la auditoría del ejercicio, la sociedad únicamente informará en la memoria y a la entidad financiera sobre el incumplimiento de una de las condiciones exigidas.
- b. La sociedad deberá obtener una autorización del prestamista con fecha anterior a la fecha de formulación de las cuentas anuales del ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento, con el fin de evitar reclasificar el total de la deuda a corto plazo.
- c. En todo caso, la deuda deberá ser reclasificada a corto plazo e informar en la memoria.
- d. **La obtención de una autorización del prestamista con fecha anterior al cierre del ejercicio en el que se ha producido el incumplimiento permitirá no tener que reclasificar la deuda a corto plazo, informando además en la memoria.**

A	B	C	D
			X

JUSTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA.

El BOICAC 81 “Sobre la clasificación de los préstamos a largo plazo, cuando el contrato exige la cancelación anticipada por incumplimiento de determinadas condiciones” da respuesta al tratamiento que hay dar la deuda que una sociedad tenga con un prestamista en función de cuándo obtiene la autorización del prestamista para la no ejecución del contrato a corto plazo. En dicho BOICAC se establecen varios escenarios:

Primer escenario. Al cierre del ejercicio al no haberse cumplido las condiciones exigidas y no haber obtenido la correspondiente autorización del prestamista, la sociedad no tiene garantía alguna de que no se vaya a ejercitar por parte de este

la cancelación anticipada, por lo que los préstamos recibidos se reflejarán contablemente en el pasivo corriente del balance y se informará en la memoria de este hecho. Si la autorización del prestamista se obtiene con posterioridad al cierre del ejercicio, pero con anterioridad a la formulación de cuentas anuales, será de aplicación la norma de registro y valoración 23ª. “Hechos posteriores al cierre del ejercicio”, que establece: “Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior juntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación”. De acuerdo con lo anterior, la sociedad debería informar de la autorización en la memoria, sin que esta circunstancia altere la clasificación de la deuda que, en todo caso, deberá lucir en el pasivo corriente.

De todas las respuestas planteadas en el supuesto, la correcta es la d. La c no es correcta al indicarse en todo caso. Si como se indica en la d, la autorización se obtiene antes de la fecha de cierre del ejercicio, no sería necesaria la reclasificación a corto plazo, siempre que dicha autorización cubra, al menos, un periodo de doce meses desde el cierre del ejercicio donde se ha producido el incumplimiento.

En la respuesta b el error viene asociado a que la obtención de la autorización del prestamista anterior a la fecha de formulación no garantiza la no reclasificación a corto plazo. Dicha autorización del prestamista deber tener fecha anterior a la fecha de cierre del ejercicio.

La respuesta a no es correcta en ningún caso, porque lo relevante para determinar la reclasificación o no del pasivo a corto plazo es si hay o no incumplimiento de las condiciones pactadas.

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 2023 para el acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC).

Incluye los enunciados de las pruebas, solución propuesta por el TROAC y comentarios explicativos.