

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

Orden ECM/368/2024, de 17 de abril

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, 14 de Abril

I.S.B.N.: 978-84-17367-86-2

Depósito legal: M-7942-2025



ÍNDICE



PRESENTACIÓN _____	9
TRIBUNAL _____	13
CONVOCATORIA _____	17
CUESTIONARIO CORRESPONDIENTE A LA PRIMERA FASE _____	51
BLOQUE I. CONTABILIDAD Y AUDITORÍA _____	53
MÓDULO I.1. AUDITORÍA _____	55
MÓDULO I.2. MARCOS NORMATIVOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLES EN ESPAÑA _____	101
MÓDULO I.3. OTRAS MATERIAS CONTABLES _____	111
SUPUESTOS CORRESPONDIENTES A LA SEGUNDA FASE _____	123
ENUNCIADO _____	125
SOLUCIONES PROPUESTAS _____	185

Presentación del libro sobre el examen de acceso al Registro
Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) - Convocatoria 2024

La publicación del contenido del examen de acceso al Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC) correspondiente a la convocatoria de 2024, junto con sus soluciones comentadas, ofrece un recurso valioso e indispensable para quienes aspiran a formar parte de esta profesión. Este libro no solo proporciona una herramienta fundamental para la preparación de los futuros auditores, sino que también sirve como referencia para estudiantes de másteres en auditoría y programas avanzados en contabilidad.

El texto elaborado recoge el examen convocado mediante la **Orden ECM/368/2024, de 17 de abril**, publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE). Este documento detalla la convocatoria conjunta entre el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y el Consejo General de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores para el examen de aptitud profesional requerido por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), cuya superación es uno de los requisitos esenciales para la inscripción en el ROAC.

Siguiendo el modelo definido en la Orden, el examen de aptitud profesional se divide en dos fases, fases que se respetan en el contenido y desarrollo de este texto:

1. Primera fase:

- Evaluación de los conocimientos teóricos de los candidatos mediante un cuestionario tipo test que abarca auditoría, contabilidad, normativa aplicable y otras materias relevantes.
- La normativa objeto de examen es la vigente a la fecha de publicación de la convocatoria, asegurando que el contenido evalúe aspectos actualizados y relevantes.
- La prueba tiene una duración de hasta seis horas, y está diseñada para comprobar una base teórica sólida, indispensable para el ejercicio de la auditoría.

2. Segunda fase:

- Resolución de casos prácticos en dos bloques independientes. El primero aborda cuestiones específicas de la normativa reguladora de la auditoría de cuentas, mientras que el segundo incluye materias de contabilidad avanzada, consolidación y otras áreas relacionadas.
- Esta fase, de naturaleza teórico-práctica, permite a los candidatos demostrar su capacidad para aplicar los conocimientos adquiridos a situaciones reales del ámbito de la auditoría.

- La posibilidad de consultar textos legales y normas técnicas durante esta fase refleja el carácter práctico de la prueba y fomenta el rigor en la aplicación normativa.

La convocatoria de 2024 incorpora elementos innovadores que reflejan la evolución de la profesión y responden a las exigencias actuales del mercado. Uno de los aspectos más destacados es el énfasis en la sostenibilidad, con la inclusión del desarrollo de informes relacionados y la implementación de normas internacionales de contabilidad, como el Reglamento (UE) 2023/1803, que establece criterios actualizados para la presentación de información financiera. Asimismo, la contabilidad adquiere un protagonismo reforzado, poniendo de relieve la necesidad de que los aspirantes profundicen en esta materia tanto desde una perspectiva normativa como desde su aplicación práctica, consolidando así su preparación en un área clave para la auditoría de cuentas.

El libro trasciende la mera reproducción de las preguntas y respuestas oficiales del examen, ofreciendo además comentarios detallados y explicaciones sobre las soluciones propuestas, lo que facilita la comprensión y el aprendizaje de los temas tratados. Integra conexiones claras entre la normativa vigente y su aplicación práctica, fortaleciendo así las competencias de los candidatos, al tiempo que proporciona un análisis completo sobre la estructura del examen y valiosas recomendaciones para la preparación, adaptadas a las exigencias específicas de cada fase. Asimismo, la continuidad en el formato respecto a ediciones anteriores asegura una transición fluida para quienes se presentan nuevamente o han superado parcialmente alguna de las fases del examen.

Este libro no solo busca preparar a los futuros auditores para afrontar con éxito el examen, sino también contribuir al fortalecimiento de la profesión, reflejando el firme compromiso de las instituciones convocantes con la calidad, la ética y el desarrollo profesional.

En suma, confiamos en que esta obra se convertirá en una herramienta esencial para quienes aspiran a integrarse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, promoviendo la excelencia en una profesión que desempeña un papel fundamental en el tejido económico y social de nuestro país.

Víctor Alió

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

Emilio Álvarez Pérez-Badía

*Presidente del Registro de
Economistas Auditores REA-CGE*



TRIBUNAL



Tribunal titular ROAC 2024

Presidente	El Secretario/a General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
Vocales	Don Carlos Moreno Saiz, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Doña Isabel Serantes Gómez, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Don Manuel Fernández Espeso, 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 2024

Presidente	La persona titular de la Subdirección 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 Francisco Javier Fuentes Berdasco , 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
(ETM/368/2024, de 17 de abril)
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 2024)

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE ECONOMÍA, COMERCIO Y EMPRESA

8355 *Orden ECM/368/2024, de 17 de abril, 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 12 de abril de 2024 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, 17 de abril de 2024.—El Ministro de Economía, Comercio y Empresa, P. D. (Orden ETD/1281/2021, de 25 de octubre), la Subsecretaria de Economía, Comercio y Empresa, Amparo López Senovilla.

ANEXO

Resolución de 12 de abril de 2024 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, 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 este, que se desarrollará de conformidad con las bases que integran la presente convocatoria.

1.2. Quienes superen este examen de aptitud profesional podrán obtener, siempre que cumplan las demás condiciones, la autorización del ICAC a la que se refiere el artículo 9 de la LAC, que constituye uno de los requisitos para la inscripción en el ROAC.

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.

2. Examen de aptitud.

2.1. Fases.

El examen de aptitud constará de dos fases. Deberá transcurrir un plazo de, al menos, dos meses entre 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 periodo de tiempo superior a tres meses.

a) La primera fase consistirá en:

En esta fase 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.

Esta 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 a la fecha de publicación de esta convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado».

La duración máxima del ejercicio será de seis horas.

Queda prohibida la utilización de textos normativos o de cualquier material en soporte papel o electrónico. Asimismo, queda prohibida la utilización de cualquier clase de dispositivo móvil durante la realización del examen.

Esta primera fase se valorará de 0 a 10 puntos, entendiéndose superada cuando se alcance un mínimo de 5 puntos.

Quienes superen esta fase 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) La segunda fase consistirá en:

En esta segunda fase se comprobará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

Esta fase se divide a su vez en dos bloques independientes entre sí, tal y como se refleja en el anexo II, que consistirán en la resolución de uno o varios supuestos prácticos relacionados con la actividad de auditoría de cuentas, y que deberán contestarse atendiendo a la normativa vigente a la fecha de publicación de esta convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado».

La duración máxima del ejercicio para cada uno de los bloques será de cuatro y dos horas, respectivamente, y tendrán lugar en el mismo día.

Se podrán consultar textos legales, reglamentarios, la normativa emitida por la Unión Europea y las Normas Técnicas de Auditoría, 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. No obstante, 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 quince días hábiles a la celebración del examen indicando las normas y condiciones para su uso.

Cada bloque de la segunda fase se valorará de 0 a 10 puntos, otorgándose la calificación de Apto cuando se alcance un mínimo de 5 puntos. Para superar la segunda fase del examen de aptitud se requerirá la calificación de Apto en ambos bloques, bien hayan sido obtenidos los dos Aptos en esta convocatoria o en esta y en la inmediata anterior. Asimismo, en caso de obtener la calificación de Apto en uno de los dos bloques de la presente convocatoria, 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.

Será de aplicación, para ambas fases del examen, la Orden PRE/1822/2006, de 9 de junio, por la que se establecen criterios generales para la adaptación de tiempos adicionales en los procesos selectivos para el acceso al empleo público de personas con discapacidad, a quienes lo soliciten y acrediten su condición de persona con discapacidad.

Las dos fases del examen de aptitud se realizarán en Madrid y Barcelona en el lugar, día y hora que determine el Tribunal debiéndose anunciar con una antelación mínima de diez días hábiles en las sedes nacionales de las dos corporaciones convocantes y en la página web de estas y del ICAC.

2.2. Requisitos para acceder al examen de aptitud.

Las personas que deseen ser admitidas al examen de aptitud profesional deberán reunir, en la fecha de expiración del plazo señalado en la base 3.6, 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.

El cumplimiento de los requisitos anteriores para acceder a los exámenes de aptitud no exime, a aquellos candidatos que superen las pruebas, de 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.

Para acceder a la segunda fase del examen será necesario además 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 Convocatorias anteriores por cumplir lo dispuesto en las bases contenidas en dichas convocatorias y sin que sean acumulables las dispensas de convocatorias anteriores.

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.

2.3. 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 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.

2. 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 en aquellas materias, de los programas de enseñanza teórica y de la primera fase del examen, 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.

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.

En aquellas materias no superadas por los estudios por los que se obtiene la titulación, tendrán que acreditar la formación teórica en las materias no dispensadas por el título poseído, así como, en su caso, la actualización correspondiente a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) conforme a la Resolución de 22 de julio de 2014.

4. Quienes hayan superado la primera fase del examen de aptitud o hayan sido dispensados de la misma en alguna de las dos convocatorias anteriores a la presente convocatoria quedarán dispensados de esta primera fase.

2.4. Dispensas de la segunda fase del examen:

Quienes hayan superado alguno de los dos bloques de la segunda fase del examen de aptitud en la convocatoria inmediatamente anterior a la presente convocatoria estarán dispensados de realizar la prueba correspondiente a dicho bloque en esta convocatoria.

2.5. Corrección del examen y acceso a las calificaciones.

Se adoptarán las medidas oportunas para garantizar que los ejercicios de la fase primera y segunda sean corregidos sin que se conozca la identidad de los examinandos. Igualmente, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para que cada examinando tenga acceso mediante medios electrónicos exclusivamente a su nota de cada una de las fases del examen a través de la página web del ICAC <https://www.icac.gob.es/examenesroac>. Desde la citada página web los examinandos podrán acceder a la aplicación «Examen de aptitud profesional para el acceso al ROAC 2024» 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.

3. Solicitudes.

3.1. Las solicitudes de admisión al examen deberán dirigirse al Presidente del Tribunal, mediante el modelo de solicitud que se recoge en el anexo III.

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.

3.2. Los aspirantes deberán indicar en sus solicitudes de acuerdo con lo establecido en las instrucciones del anexo III.

1. La Corporación elegida para la tramitación de su solicitud.
2. La sede de Madrid o Barcelona en la que vayan a realizar el examen, no pudiendo examinarse en ciudad distinta de la marcada en la solicitud.
3. El haber superado, en su caso, la primera fase del examen en alguna de las dos convocatorias anteriores a la presente convocatoria, indicando la convocatoria.
4. El haber sido admitido a la primera fase del examen o haber sido dispensado de la misma en alguna de las convocatorias anteriores, indicando la convocatoria.
5. El haber superado alguno de los dos bloques de la segunda fase del examen en la convocatoria inmediata anterior a la presente convocatoria.
6. En su caso, si solicita la adaptación de la duración del examen por su condición de persona con discapacidad.

3.3. Las solicitudes de admisión irán acompañadas de:

- a) Copia del DNI o documento equivalente.
- b) El justificante de haber satisfecho los derechos de examen a que se refiere la base 3.5.

c) La debida acreditación de los requisitos exigidos en la base 2.2 y 2.3 de esta convocatoria.

d) En caso de solicitud de la adaptación de la duración del examen por su condición de persona con discapacidad, certificación que acredite tal condición.

Los aspirantes que hayan sido admitidos a la primera fase del examen o hayan sido dispensados de la misma en alguna de las dos convocatorias anteriores no estarán obligados a presentar la documentación que acredita el cumplimiento de los requisitos indicados en las bases 2.2. y 2.3.

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 falta de justificación en tiempo y forma de todos o algunos 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.

3.4. La acreditación de los requisitos exigidos en las bases 2.2 y 2.3 se realizará mediante la aportación de.

a) Copia del título a que se refieren los apartados a) y b) de la base 2.2 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 que, conforme a 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, se haya optado por la solicitud de dispensa específica para la primera fase del examen de aptitud, 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) Copia del título de programa de enseñanza teórica emitidos por la correspondiente Universidad, Centro de Enseñanza o Corporación representativa de auditores que incluyan las materias no dispensadas de acuerdo con las letras a) y b) anteriores.

d) Certificado que acredite, en su caso, 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.

e) Certificación expedida por auditor de cuentas o sociedad de auditoría autorizado en cualquier Estado miembro de la Unión Europea, 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 formación práctica adquirida con posterioridad a la fecha de entrada en vigor del Reglamento aprobado por Real Decreto 2/2021 de 31 de enero de 2021, lo será atendiendo a lo dispuesto en su artículo 28..

3.5. El pago de los derechos de examen asciende a 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 2024». La falta de justifi-

cación del abono total de la cantidad anterior determinará la exclusión del aspirante.

3.6. 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». Esta forma de presentación requiere que el solicitante tenga un certificado electrónico reconocido o acceso mediante el servicio de identificación Cl@ve. El Tribunal podrá, en cualquier momento del proceso, requerir a cada solicitante que presente la documentación original correspondiente a la presentada de forma electrónica.

Cuando la presentación electrónica no sea posible, las solicitudes de admisión, acompañadas de la documentación acreditativa citada anteriormente, podrán presentarse presencialmente 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» y 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.

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>.

En el caso de que se remitan las solicitudes de admisión a las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas, se informa que las Corporaciones 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. 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.

3.7. Publicación de las listas de admitidos y excluidos, alegaciones y recursos.

Una vez examinadas por el Tribunal las solicitudes de admisión, y en un periodo de tiempo no superior a tres meses desde la expiración del plazo de presentación de solicitudes establecido en la base 3.6, 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 2.3.

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 a la segunda fase del examen, en la que se detallarán los aspirantes dispensados de la realización de alguno de los bloques de la segunda fase del examen por haber obtenido la calificación de Apto en la convocatoria inmediata anterior a la presente convocatoria y de excluidos a la segunda fase del examen conteniendo las causas que han motivado su exclusión.

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.

Una vez concluida la segunda fase del examen, se publicará la lista provisional de calificaciones de la segunda fase del examen.

En el plazo de diez días hábiles desde la fecha de publicación de dicha lista, se podrá realizar las alegaciones a esta. Dichas alegaciones consistirán en la solici-

tud 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. La resolución de dichas alegaciones deberá adoptarse por mayoría del propio Tribunal calificador.

En los quince días hábiles siguientes a la expiración del plazo anterior, se publicará la lista definitiva.

Las publicaciones de las listas y resoluciones adoptadas por el Tribunal 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.

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, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. 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 frente a la resolución de dicho recurso de alzada, deberá ser enviada por el/la 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 de los recursos contenciosos administrativos que, en su caso, se hayan interpuesto, o hasta que hayan transcurrido dos meses desde la expiración del plazo de interposición del recurso.

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: La persona titular de la Secretaría General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocales:

Don Carlos Moreno Saiz 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 Manuel Fernández Espeso 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: La persona titular de la Subdirección 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 Francisco Javier Puente Berdasco 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 Puigví con voz y sin voto, a propuesta de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

4.2. El Tribunal adoptará, en su reunión constitutiva, sus normas de funcionamiento, por mayoría. 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/a 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. El/La Secretario/a del Tribunal levantará acta de cada una de las sesiones que se celebren, debiendo conservarse para su constancia en archivos.

El/La Secretario/a del Tribunal, a petición del interesado/a, emitirá certificados individuales acreditando la calificación de APTO en el correspondiente examen o, en su caso, bloque de la segunda fase del examen.

4.5. El Tribunal tendrá su sede en la calle Huertas número 26. 28014 Madrid. No obstante, las comunicaciones, incidencias y demás consultas sobre la convocatoria y su proceso podrán efectuarse a través del correo electrónico: Convocatoriaexamenroac2024@icac.gob.es, sin que este correo tenga la consideración de Registro electrónico.

4.6. 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.

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

Firmado electrónicamente por don Santiago Durán Domínguez.–Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ANEXO I

Primera fase del examen

Bloque I. Contabilidad y Auditoría

Módulo I.1. Auditoría.

I.1.1 Gestión de riesgos y control interno.

I.1.2 Normas y procedimientos de auditoría.

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

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

I.1.5 Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES) 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 estructura empresarial. La toma de decisiones en la empresa. Teorías y sistemas de gestión de los recursos humanos.

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

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

ANEXO II

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 2024)

IDENTIFICACIÓN DEL SOLICITANTE			
APELLIDOS Y NOMBRE	FECHA NACIMIENTO	NACIONALIDAD	NIF/NIE
DOMICILIO			
NOMBRE DE 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			
CONVOCATORIA EN LA QUE FUE ADMITIDO O DISPENSADO DE LA 1ª FASE DEL EXAMEN (1)			
DISPENSA DE BLOQUE DE LA SEGUNDA FASE (marque X donde proceda) (2)			
BLOQUE I			
BLOQUE II			
SOLICITA ADAPTACION DURACION POR SER PERSONA CON DISCAPACIDAD (Orden PRE/1822/2006) Marque con X (3)			
SÍ			
NO			

ILMO. SR/A. PRESIDENTE/A 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 Economía, Comercio y Empresa).

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) Quienes hayan sido admitidos o dispensados de 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.

(2) Quienes hayan obtenido la calificación de APTO en alguno de los dos bloques de la segunda fase del examen en la Convocatoria inmediata anterior a la presente Convocatoria estarán dispensados de realizar el citado bloque en la presente Convocatoria, Para ello deberán marcar en la solicitud dicha circunstancia.

(3) Se aplicará en esta Convocatoria lo dispuesto en la Orden PRE/1822/2006, de 9 de mayo para aquellas personas con discapacidad que marquen en su solicitud esta circunstancia. En especial de adaptarán los tiempos recogidos en las dos fases para su realización de acuerdo con lo dispuesto en esta Orden.

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.

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 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. 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.

III. OTRAS DISPOSICIONES

MINISTERIO DE ECONOMÍA, COMERCIO Y EMPRESA

9138 *Orden ECM/405/2024, de 26 de abril, por la que se nombran los miembros de la Comisión de Evaluación para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de aquellos autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros Estados miembros de la Unión Europea o en terceros países y se disponen las tasas de pago por los derechos de examen.*

El artículo 10.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece que podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros Estados miembros de la Unión Europea, en los términos que reglamentariamente se determinen, debiendo superar una prueba de aptitud sobre la normativa española aplicable a la auditoría de cuentas, cuyo conocimiento no se hubiese acreditado en el Estado miembro en el que el auditor de cuentas esté autorizado.

También establece dicho artículo, en su apartado 2, que podrán inscribirse en el citado Registro los auditores de cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en terceros países, en condiciones de reciprocidad, que cumplan requisitos equivalentes a los exigidos en las letras a), b) y c) del artículo 9.2 de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como con la obligación de formación continuada a que se refiere el artículo 8.7.

Asimismo, se establece en dicho apartado 2, que para obtener la autorización del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas deberán acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en las letras a) y c) del artículo 9.1 de la Ley de Auditoría de Cuentas, superar una prueba de aptitud equivalente a la que establece el apartado 1 del artículo y disponer de domicilio o establecimiento permanente en España o designar a un representante con domicilio en España.

El artículo 31.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, referido a la autorización de auditores de cuentas de otros Estados miembros de la Unión Europea, atribuye al Ministerio de Economía, Comercio y Empresa la competencia para el nombramiento de una Comisión de Evaluación a la que corresponderá la comprobación de la condición de auditor de cuentas en el Estado miembro de origen, el diseño de la prueba de aptitud, en base a la normativa española relacionada con las materias a que se refiere el artículo 9.2.c) de la Ley 22/2015, de 20 de julio, y su calificación, así como la propuesta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la autorización para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

En los mismos términos se pronuncia el artículo 32 referido a la autorización de auditores de cuentas de terceros países, que establece que a la Comisión de Evaluación le corresponderá la comprobación de la condición de auditor de cuentas en el tercer país de origen, el cumplimiento del resto de los requisitos establecidos en el artículo 10.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio por parte de los auditores de terceros países, el diseño de la prueba de aptitud y su calificación, así como la propuesta, al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de autorización de inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas de los auditores.

De acuerdo con todo lo anterior, dispongo:

Primero. Comisión de Evaluación.

Se nombra la Comisión de Evaluación a que se refieren los artículos 31.1 y 32.2 del Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, con la composición siguiente:

Presidente/a: La persona titular de la Secretaría General del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Vocales:

Don Carlos Moreno Saiz 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 Manuel Hernández Espeso 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 la Comisión de Evaluación suplente con la composición siguiente:

Presidente/a: La persona titular de la Subdirección 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 Francisco Javier Puente Berdasco 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.

Doña 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 Puigví con voz y sin voto, a propuesta de las Corporaciones representativas de los auditores de cuentas.

A los miembros de la Comisión de Evaluación les será de aplicación el régimen de abstención y recusación previsto en los artículos 23 y 24 de la sección 4.^a del capítulo II del título preliminar de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Segundo. Funciones.

A la Comisión de Evaluación le corresponde la comprobación de la condición de auditor de cuentas en el Estado miembro de origen o en el tercer país, la comprobación de los restantes requisitos exigidos en la normativa a los auditores de terceros países, el diseño de la prueba de aptitud, y su calificación, así como la propuesta al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

Tercero. Normas de gestión y convocatoria.

La Comisión de Evaluación se regirá por las normas establecidas en los artículos 31 y 32 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas.

La Comisión de Evaluación actuará como órgano colegiado; para la válida constitución del órgano, a efectos de celebración de sesiones y toma de acuerdos, se precisa la presencia del Presidente/a y Secretario/a y de la mitad de sus miembros (es decir, al menos tres vocales). La adopción de acuerdos se realizará por mayoría de votos.

De cada sesión, el Secretario/a levantará acta, que se aprobará en la misma o en la siguiente sesión, debiendo conservarse las actas de las sesiones para su constancia en archivos. El Presidente/a acuerda la convocatoria de las sesiones y fija el orden del día (teniendo en cuenta peticiones de los demás miem-

bros), las preside y dirige el debate, dirime con su voto los empates y visa las actas y certificaciones del órgano. Los miembros de la Comisión deberán participar en los debates, ejercer el derecho de voto indicando el sentido, así como los motivos que lo justifican y, obtener información precisa para cumplir las funciones asignadas. De acuerdo con lo establecido en el artículo 19.3.c) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, no podrán abstenerse en las votaciones quienes, por su cualidad de autoridades o personal al servicio de las Administraciones Públicas, tengan la condición de miembros natos de órganos colegiados, en virtud del cargo que desempeñan.

En lo no previsto se estará, en lo que al régimen de funcionamiento de la Comisión de Evaluación se refiere, a lo dispuesto para los órganos colegiados de las Administraciones Públicas en los artículos 15 y siguientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

No podrán transcurrir más de seis meses desde la presentación de la solicitud de la práctica de la prueba de aptitud por quien acredite su condición de auditor de cuentas autorizado en un Estado miembro de la Unión Europea o en un tercer país hasta la resolución de dicha solicitud mediante la admisión o denegación para la realización de la prueba de aptitud sin perjuicio de la suspensión y de la ampliación del plazo máximo para resolver y de las ampliaciones de plazos.

Las decisiones relativas a la prueba de aptitud de la Comisión de Evaluación podrán ser objeto de reclamación ante la propia Comisión de Evaluación en el plazo de diez días hábiles. 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 entrar a valorar, en ningún caso, los criterios seguidos por la Comisión de Evaluación. La resolución de dichas reclamaciones deberá adoptarse por mayoría de la Comisión de Evaluación.

La resolución de la Comisión de Evaluación podrá ser recurrida en alzada ante el titular del Ministerio de Economía, Comercio y Empresa.

Cuarto. Instrucciones de aplicación.

Se autoriza a la Comisión de Evaluación para dictar las instrucciones precisas en relación con la aplicación de la presente Orden.

Quinto. Derechos de examen.

Se establece la tasa de pago por los derechos de examen a satisfacer para concurrir al examen de aptitud por importe de ciento sesenta (160) euros.

Dicho pago deberá efectuarse antes de la realización de la prueba, 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 2024-Comisión de Evaluación». La falta de justificación del abono total de la cantidad anterior determinará la exclusión del aspirante.

Sexto. Solicitudes.

Las solicitudes de admisión al examen deberán dirigirse al Presidente/a de la Comisión de Evaluación mediante el modelo de solicitud que se recoge en el anexo, e irán acompañadas de la debida acreditación de los requisitos exigidos en el artículo 10 de la Ley de Auditoría de Cuentas, así como del justificante de haber satisfecho los derechos de examen. Los aspirantes admitidos en las dos convocatorias anteriores no estarán obligados a presentar la documentación que acredita el cumplimiento de los requisitos exigidos para ser admitidos.

Será de aplicación la Orden PRE/1822/2006, de 9 de junio, por la que se establecen criterios generales para la adaptación de tiempos adicionales en los procesos selectivos para el acceso al empleo público de personas con discapacidad. Por tanto, se deberá indicar en el formulario de solicitud su condición de persona con discapacidad con el fin de adaptar la duración del examen y deberán acompañar certificación que acredite tal condición.

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

Esta forma de presentación requiere que el solicitante tenga un certificado electrónico reconocido o acceso mediante el servicio de identificación Cl@ve.

En todo caso, la Comisión de Evaluación podrá, en cualquier momento del proceso, requerir a cada solicitante que presente la documentación original correspondiente a la presentada de forma electrónica.

Adicionalmente, para aquellas situaciones que la presentación electrónica no sea posible, las solicitudes de admisión, acompañadas, en su caso, de la documentación acreditativa citada anteriormente se podrán presentar presencialmente en el registro del ICAC y 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. en el plazo de un mes desde el día siguiente a la fecha de publicación de esta convocatoria en el «Boletín Oficial del Estado».

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>.

Séptimo. Efectos.

Esta orden producirá efectos el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» dejando sin efecto la Orden ETD/480/2023, de 5 de mayo, por la que se designan los miembros de la Comisión de Evaluación para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en otros estados miembros de la Unión Europea o en terceros países, y se disponen los derechos de examen.

Madrid, 26 de abril de 2024.–El Ministro de Economía, Comercio y Empresa, P.D. (Orden ETD/1281/2021, de 25 de octubre), la Subsecretaria de Economía, Comercio y Empresa, Amparo López Senovilla.

ANEXO

 MINISTERIO DE ECONOMÍA, COMERCIO Y EMPRESA	INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS	SOLICITUD DE ADMISION AL EXAMEN DE APTITUD PROFESIONAL PARA EL ACCESO AL REGISTRO OFICIAL DE AUDITORES DE CUENTAS
IDENTIFICACIÓN DEL SOLICITANTE		
APELLIDOS Y NOMBRE	FECHA NACIMIENTO	N.I.F./N.LE/PASAPORTE
DOMICILIO PROFESIONAL (debe indicarse en todo caso)		
NOMBRE DE LA VÍA PÚBLICA, ESCALERA Y PISO		TELÉFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CÓDIGO POSTAL
DOMICILIO A EFECTOS DE COMUNICACIONES (cumplimentar solo si es distinto al domicilio profesional)		
NOMBRE DE LA VÍA PÚBLICA, ESCALERA Y PISO		TELÉFONO
MUNICIPIO	PROVINCIA	CÓDIGO POSTAL
CORREO ELECTRÓNICO		
SOLICITA ADAPTACION DURACION POR SER PERSONA CON DISCAPACIDAD (Orden PRE/1822/2006) Marque con X (3)		
SI		
NO		
INSCRIPCIONES COMO AUDITOR DE CUENTAS EN OTROS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNION EUROPEA O EN TERCEROS PAÍSES		
NUMERO DE REGISTRO	PAIS DE INSCRIPCION	AUTORIDAD COMPETENTE
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.		

PRESIDENTE/A DE LA COMISIÓN DE EVALUACION DEL EXAMEN DE APTITUD PROFESIONAL.
 C/ Huertas n.º 26, 28014 Madrid.

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

Enunciados y soluciones

Orden ECM/368/2024, de 17 de abril, 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.1.6. NORMAS DE ÉTICA E INDEPENDENCIA.

Dada la relevancia de las preguntas contempladas en este apartado se incorporan en sombreado comentarios a algunas de 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 suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría:

- a) **La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría.**
- b) **La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría.**
- c) La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría no están interrelacionadas.
- d) La adecuación es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

Es cierto que gran parte del trabajo del auditor implica la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Esto abarca desde pruebas de control hasta pruebas sustantivas, con el objetivo de formarse una opinión razonable sobre los estados financieros. La evaluación de esta evidencia es crucial para determinar si se cumplen los objetivos de la auditoría.

La suficiencia (cantidad de evidencia) y la adecuación (calidad de la evidencia) **están interrelacionadas**. Una evidencia puede ser suficiente en cantidad, pero si no es adecuada en calidad (por ejemplo, si no es fiable o relevante), no será útil para respaldar la opinión del auditor. Ambas dimensiones deben considerarse conjuntamente para formar conclusiones válidas. Esta opción es incorrecta porque la "adecuación" no se refiere a una medida cuantitativa, sino **cualitativa** de la evidencia. La adecuación evalúa la relevancia y la fiabilidad de la evidencia para respaldar las conclusiones. Por el contrario, la "suficiencia" es la medida cuantitativa, relacionada con la cantidad de evidencia necesaria.

2. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el Riesgo de Auditoría:

- a) **El riesgo de auditoría es función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.**
- b) **La valoración de los riesgos se basa en los procedimientos de auditoría aplicados para obtener información necesaria con dicho propósito y en la evidencia obtenida durante toda la auditoría.**
- c) El riesgo de auditoría incluye el riesgo de que el auditor pueda expresar la opinión de que los estados financieros contienen incorrecciones materiales cuando no es así.
- d) El riesgo de auditoría es un término técnico relacionado con el proceso de la auditoría, se refiere también a los riesgos de la actividad del auditor.

Las **respuestas correctas son a y b**, ya que reflejan conceptos clave relacionados con el riesgo de auditoría, tal como se define en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). La opción **a** es correcta porque el riesgo de auditoría se compone del riesgo de incorrección material (que incluye el riesgo inherente y el riesgo de control) y del riesgo de detección, que es el riesgo de que los procedimientos del auditor no detecten una incorrección material. La opción **b** también es correcta, ya que la valoración de los riesgos se basa en procedimientos como el conocimiento del negocio, la evaluación del control interno y la obtención de evidencia durante toda la auditoría, con el propósito de identificar áreas donde pueda haber mayor probabilidad de incorrecciones materiales.

Por otro lado, la **opción c** es incorrecta porque el riesgo de auditoría no se refiere al caso en que el auditor opina incorrectamente que los estados financieros contienen errores cuando no es así; este sería un ejemplo de un falso positivo, no del riesgo de auditoría en términos generales. La **opción d** también es incorrecta, ya que el riesgo de auditoría es un término técnico específico que no incluye riesgos generales de la actividad del auditor, como podrían ser riesgos legales o reputacionales.

3. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los Marcos de Información con Fines Generales:
- a) Actualmente existen fundamentos objetivos y aceptados, generalmente reconocidos en el ámbito internacional, para juzgar la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales.
 - b) **En ausencia de los fundamentos a los que se hace referencia en el apartado a), se presume que las normas de información financiera establecidas por organismos autorizados o reconocidos para emitir normas que han de ser utilizadas por determinados tipos de entidades son aceptables en lo que se refiere a los estados financieros con fines generales preparados por dichas entidades, siempre que los citados organismos sigan un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados.**
 - c) **Normas de información financiera son los siguientes: las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) y los principios contables promulgados por organismos emisores de normas autorizados o reconocidos en una determinada jurisdicción, siempre que el organismo siga un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados.**

- d) Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la preparación de los estados financieros con fines generales suelen identificar dichas normas de información financiera como el marco de información financiera aplicable.**

Las opciones correctas son **b**, **c** y **d**, ya que reflejan principios prácticos y normativos aceptados en la regulación de los marcos de información financiera con fines generales. En ausencia de fundamentos universalmente reconocidos para evaluar la aceptabilidad de estos marcos, se presume que las normas emitidas por organismos autorizados son válidas, siempre que hayan sido desarrolladas mediante un proceso transparente que considere las opiniones de un amplio espectro de interesados. Además, estas normas incluyen ejemplos como las NIIF, las NICSP y los principios contables emitidos en jurisdicciones específicas, siempre que cumplan con los mismos estándares de transparencia y deliberación.

Por otra parte, las disposiciones legales o reglamentarias suelen identificar explícitamente el marco aplicable a la preparación de estados financieros con fines generales, como ocurre en muchas jurisdicciones.

La opción **a** es incorrecta, ya que actualmente no existen fundamentos completamente objetivos y universalmente aceptados a nivel internacional para juzgar la aceptabilidad de los marcos, reflejando la diversidad de enfoques contables en el ámbito global.

4. Señale la/s repuesta/s correcta/s en relación con la entrada en vigor de una Norma Técnica de Auditoría que incorpore el siguiente texto *“De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 11 de abril de 2024, por la que se publica la actualización de esta Norma Técnica de Auditoría, esta Norma será de aplicación obligatoria en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o a otros estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. En todo caso, será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2025, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.”*:

- a) No existía Norma Técnica de Auditoría anterior a esta Resolución.
- b) Existía una Norma Técnica de Auditoría anterior que ha sido objeto de actualización.**
- c) Como surte efecto a partir del 1 de enero de 2024 será de alcance para las pruebas del ROAC 2024.

- d) Afecta a todas las Normas Técnicas de Auditoría adaptadas para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013.

La **opción correcta es la b**, ya que el texto de la resolución indica que la Norma Técnica de Auditoría ha sido objeto de **actualización**. Esto implica que existía una versión anterior de dicha norma, la cual ha sido revisada o modificada para adaptarla a nuevos requerimientos o circunstancias. Este proceso de actualización es común en el ámbito normativo para garantizar que las normas reflejen los cambios en el entorno regulatorio o en las mejores prácticas.

Las otras opciones son incorrectas porque no se ajustan al contexto proporcionado en el enunciado: la opción **a** es falsa, ya que el término "actualización" implica la existencia previa de una norma; la **c** se refiere erróneamente a las pruebas del ROAC, que no son mencionadas en el texto; y la **d** generaliza inapropiadamente al sugerir que esta actualización afecta a todas las Normas Técnicas de Auditoría, cuando el texto claramente delimita su aplicación a esta norma específica.

5. Señale la/s repuesta/s correcta/s en relación con las características del fraude:

- a) **El fraude, ya consista en información financiera fraudulenta o en apropiación indebida de activos, conlleva la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo y cierta racionalización del acto.**
- b) **Puede existir un incentivo o un elemento de presión para proporcionar información financiera fraudulenta cuando la dirección está presionada, desde instancias internas o externas a la entidad, para alcanzar un objetivo previsto (y quizá poco realista) de beneficios o de resultado financiero,**
- c) Todas las personas pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos.
- d) **La percepción de una oportunidad para cometer fraude puede darse cuando una persona considera que el control interno puede eludirse.**

Las **opciones a, b y c son correctas** porque reflejan características fundamentales del fraude, tal como se conceptualizan en el marco de auditoría y en la teoría del "Triángulo del Fraude". A continuación, los motivos:

- **Opción a:** Es correcta porque describe el "Triángulo del Fraude", que se basa en tres elementos clave: incentivo/presión, oportunidad y racionalización. Estos son los factores que suelen estar presentes en casos de fraude,

tanto en la presentación de información financiera como en la apropiación indebida de activos.

- **Opción b:** También es correcta, ya que un incentivo común para cometer fraude financiero surge de la presión de alcanzar objetivos financieros poco realistas, ya sea por exigencias internas (como accionistas o directivos) o externas (como prestamistas o inversores).
- **Opción c:** Es válida porque todas las personas, en función de sus circunstancias, pueden verse incentivadas a realizar una apropiación indebida de activos, especialmente cuando enfrentan problemas financieros personales, aunque la probabilidad varía según factores individuales.

Por el contrario, la **opción d** no es correcta en este contexto, ya que aunque la percepción de oportunidad es relevante, la afirmación generaliza al decir que siempre ocurre cuando alguien considera que puede eludir controles internos. La realidad es más compleja, y el fraude depende de múltiples factores, no solo de la percepción de vulnerabilidad en los controles.

6. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las Actividades Preliminares del Encargo de Auditoría:

- a) La realización, al final del encargo de auditoría actual, de las actividades preliminares facilita al auditor la identificación y la evaluación de los hechos o las circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para planificar y realizar el encargo de auditoría.
- b) **La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor planificar un encargo de auditoría de forma que, por ejemplo, el auditor mantenga la independencia y la capacidad necesarias para realizar el encargo.**
- c) La consideración por el auditor de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar exclusivamente en las actividades preliminares y no a lo largo de todo el encargo de auditoría.
- d) **La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor planificar un encargo de auditoría de forma que, por ejemplo, no haya cuestiones relativas a la integridad de la dirección que puedan afectar a la disposición del auditor para continuar con el encargo.**

Las **opciones b y d son correctas** porque reflejan aspectos clave de las actividades preliminares en un encargo de auditoría, que tienen como objetivo garantizar una planificación adecuada y el cumplimiento de los principios éticos y de independencia.

- **Opción b:** Es correcta, ya que las actividades preliminares permiten al auditor asegurarse de que se cumplen los requisitos de independencia y capacidad profesional necesarios para llevar a cabo el encargo de auditoría de manera efectiva. Esto es fundamental para garantizar la calidad y la imparcialidad del trabajo.
- **Opción d:** También es correcta, porque estas actividades incluyen la evaluación de cuestiones relacionadas con la integridad de la dirección de la entidad auditada. Si el auditor identifica problemas que puedan comprometer la disposición para continuar con el encargo, puede tomar decisiones informadas antes de proceder con la planificación detallada.

Por otro lado, las **opciones a y c son incorrectas**. La a no es válida porque las actividades preliminares se realizan al inicio del encargo, no al final del anterior. La c es incorrecta porque la consideración de la continuidad de los clientes y los requerimientos éticos, incluidos los de independencia, no se limita a las actividades preliminares, sino que debe mantenerse a lo largo de todo el encargo de auditoría.

7. En relación con cuestiones tomadas conjuntamente como las siguientes:

- Los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la asignación de miembros del equipo con la adecuada experiencia para las áreas de riesgo elevado o la intervención de expertos en cuestiones complejas.
- La cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo asignados a la observación del recuento de existencias en centros de trabajo que resulten materiales, la extensión de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado.
- El momento en que van a emplearse dichos recursos.
- El modo en que se gestionan, dirigen y supervisan dichos recursos; por ejemplo, el momento en que se espera que se celebren las reuniones informativas y de conclusiones del equipo, la forma prevista de las revisiones del socio y del gerente del encargo (dentro o fuera de la entidad), y si se van a llevar a cabo revisiones de control de calidad del encargo.

Señale la/s repuesta/s correcta/s de en qué momento del proceso de auditoría se decidirán o definirán:

- a) **La estrategia global de auditoría**
- b) El plan de auditoría
- c) En una fase intermedia de la auditoría
- d) En fechas de corte clave.

La opción **a**, "La estrategia global de auditoría", es la correcta porque las decisiones relacionadas con los recursos, su asignación, momento de uso y supervisión forman parte de la definición inicial de dicha estrategia. La estrategia global de auditoría establece los enfoques generales para llevar a cabo el encargo y determina los elementos clave necesarios para dirigir los recursos del equipo de manera eficiente y eficaz hacia las áreas de mayor relevancia o riesgo.

Estas decisiones no se toman en etapas posteriores o intermedias de la auditoría, ya que la estrategia global es el marco que guía tanto la planificación detallada (que se concreta en el plan de auditoría) como la ejecución. Por tanto, definir aspectos como los recursos necesarios, su distribución y la supervisión es un paso fundamental al inicio del proceso para garantizar que el trabajo se desarrolle conforme a los objetivos del auditor y los requerimientos del encargo.

8. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las referencias que pueden resultar adecuadas para la determinación de la importancia relativa para los estados financieros y de la importancia relativa para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría:

- a) El beneficio antes de impuestos siempre.
- b) **Los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto según las circunstancias.**
- c) El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades sin fines de lucro (ESFL).
- 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.**

Las **opciones b y d son correctas** porque reflejan las prácticas adecuadas y flexibles para la determinación de la importancia relativa al planificar la auditoría, considerando las particularidades de cada entidad.

La opción **b** es correcta porque señala referencias comúnmente utilizadas en función de las características de la entidad auditada. Dependiendo de las circunstancias, pueden considerarse indicadores como los ingresos ordinarios, el margen bruto, los gastos totales, el patrimonio neto o el activo neto, ya que ofrecen una visión representativa de la escala y relevancia financiera de la entidad.

La opción **d** también es correcta porque destaca que, en situaciones donde el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, resulta apropiado utilizar otras métricas más estables, como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales. Esto permite al auditor adaptarse a circunstancias específicas para establecer un umbral razonable y significativo en términos de importancia relativa.

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la determinación de la importancia relativa en la auditoría de cuentas:

a) **Implica el juicio profesional del auditor.**

b) Implica el cumplimiento del principio contable obligatorio de importancia relativa.

c) Es una cuantía exacta resultado de aplicar unos porcentajes a unas referencias concretas.

d) Implica el cumplimiento de Normas de ética.

La opción **a** es la correcta, ya que la determinación de la importancia relativa en la auditoría requiere del **juicio profesional del auditor**, quien debe considerar las circunstancias específicas de cada entidad y los estados financieros en su conjunto. Esto se encuentra establecido en la **Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320**, relativa a la "Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría".

Según la NIA 320, el auditor utiliza su juicio profesional para identificar una cuantía o criterios cualitativos que le permitan determinar qué errores o inexactitudes son relevantes para los usuarios de los estados financieros. Este juicio no se basa únicamente en cálculos automáticos o reglas fijas, sino en una evaluación integral que considere el contexto de la entidad, las expectativas de los usuarios y las características de la información financiera. Esto resalta la naturaleza subjetiva y profesional del proceso, diferenciándose de enfoques normativos estrictos o de la aplicación de porcentajes predeterminados.

10. 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 si ya ha sido aprobado por la Junta General.
- b) Deberá indicar el número total de horas estimadas para la realización del trabajo.**
- c) En el caso de nombramiento de auditor de cuentas por el Registrador Mercantil en los supuestos previstos legalmente, el auditor de cuentas tendrá un plazo de treinta días hábiles a contar desde la fecha de la notificación del nombramiento para comparecer ante el Registrador y aceptar o rechazar el nombramiento.
- d) Los honorarios a recibir por el encargo son acordados entre los auditores y la empresa auditada.**

Las **opciones b y d son correctas** en relación con el contrato o carta de encargo de una auditoría de cuentas, y sus motivos pueden explicarse de la siguiente manera:

La **opción b es correcta** porque el contrato o carta de encargo debe incluir información detallada sobre la auditoría a realizar, lo que abarca aspectos como el alcance del trabajo, los plazos y también el **número total de horas estimadas necesarias** para la realización del encargo. Este requisito se deriva de la normativa aplicable en España y tiene como objetivo garantizar la claridad y la transparencia entre el auditor y la entidad auditada, permitiendo a ambas partes conocer los recursos necesarios y el compromiso que implica el trabajo.

La **opción d es correcta** porque los honorarios de una auditoría son el resultado de un acuerdo privado entre los auditores y la empresa auditada. Este acuerdo debe establecerse de manera que se respete la normativa de independencia del auditor, evitando cualquier situación en la que los honorarios puedan comprometer la objetividad o la calidad del trabajo. Este principio está alineado con las **Normas de Ética para Auditores**, particularmente en lo que respecta a la independencia y la relación profesional adecuada entre las partes.

11. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con el juicio profesional del auditor en la Comunicación de las Cuestiones Clave de Auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente:
- a) El orden de presentación de las cuestiones individuales se realiza en la sección “Cuestiones Clave de la Auditoría”.
 - b) La adecuación de la descripción de una cuestión clave de la auditoría.
 - c) Las Cuestiones Clave de la Auditoría son aquellas cuestiones que son de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.
 - d) Dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Todas las respuestas de esta pregunta son correctas y se sustentan en los requerimientos establecidos principalmente en la NIA 701 (Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente), así como en el marco conceptual de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

La **opción a** es correcta porque la sección "Cuestiones Clave de la Auditoría" en el informe debe incluir las cuestiones clave identificadas, y el auditor tiene la responsabilidad de decidir el orden de presentación en función de su relevancia, impacto y contexto de la auditoría. Esto asegura claridad y facilita la comprensión por parte de los usuarios de los estados financieros.

La **opción b** es válida ya que la descripción de una cuestión clave debe ser adecuada, clara y comprensible, proporcionando suficiente detalle sobre por qué se consideró clave, cómo se abordó en la auditoría, y cualquier observación relevante. Esto permite que los usuarios entiendan las áreas que presentaron mayor riesgo o complejidad en la auditoría.

La **opción c** se basa en la definición de las Cuestiones Clave de Auditoría (CCA) como aquellas que son de mayor significatividad en el proceso de auditoría, seleccionadas a partir de los riesgos significativos identificados y otros factores, como la complejidad o el juicio profesional involucrado.

Finalmente, la **opción d** es correcta porque las cuestiones clave se comunican en el contexto del informe de auditoría global, sin emitir una opinión separada sobre cada una. Esto está alineado con el objetivo de las NIA de proporcionar transparencia sobre las áreas más relevantes de la auditoría, sin des-

virtuar el propósito de emitir una única opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

En resumen, todas las opciones reflejan aspectos clave del juicio profesional y los requerimientos de comunicación establecidos en la NIA 701, destacando la importancia de la claridad, el contexto y la relevancia en la presentación de las cuestiones clave en el informe de auditoría.

12. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con la Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada:

- a) Los estados financieros contienen incorrecciones inmatrimales.
- b) Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.**
- c) Omisiones de información necesaria es un ejemplo de incorrecciones materiales.**
- d) Omisiones de información necesaria es un ejemplo de ausencia de evidencia suficiente y adecuada.

Las **opciones b y c son correctas** en esta pregunta, ya que están directamente relacionadas con los fundamentos para emitir una opinión modificada, según lo dispuesto en la NIA 705 (Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente).

La **opción b es correcta** porque una de las razones fundamentales para emitir una opinión modificada es la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre una cuestión significativa, lo que impide al auditor formar una base razonable para emitir una opinión. Esto puede deberse a limitaciones impuestas por la entidad o a circunstancias que dificultan el acceso a la información requerida.

La **opción c es también correcta**, ya que las omisiones de información necesaria en los estados financieros son un ejemplo de incorrecciones materiales. Estas omisiones implican que los estados financieros no cumplen con el marco de información financiera aplicable y pueden inducir a error a los usuarios si no se corrigen o se revelan adecuadamente.

Por otro lado, las **opciones a y d no son correctas**. La **a** no lo es porque las incorrecciones inmatrimales no generan una opinión modificada; solo las incorrecciones materiales lo hacen. La **d** es incorrecta porque las omisiones de información necesaria no se consideran una ausencia de evidencia suficiente y adecuada, sino un caso de incorrección material, como se indica en la NIA 450 (Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la auditoría).

Las respuestas correctas se fundamentan en los criterios establecidos en las NIA sobre cuándo se origina una opinión modificada, enfatizando la relevancia de las incorrecciones materiales y la falta de evidencia suficiente como motivos clave.

13. 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 estará reflejado necesariamente 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.**

Las **opciones b y d son correctas** en esta pregunta, ya que reflejan los principios fundamentales sobre el conocimiento y evaluación del sistema de control interno según la NIA 315 (revisada) (*Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno*).

A continuación, se detalla el motivo:

Opción b (Correcta):

El sistema de control interno puede estar reflejado tanto en sistemas y formularios como en la información que estos contienen, y está implementado por personas. Este enfoque reconoce que el control interno es un conjunto de procesos dinámicos que incluye documentos formales (como manuales y políticas), pero también herramientas digitales, procesos tecnológicos y sistemas de información utilizados por las personas de la organización. Este planteamiento es consistente con el marco del COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), ampliamente aceptado en la práctica de auditoría, que define el control interno como un sistema que afecta a todos los niveles de la entidad.

Opción d (Correcta):

El control interno no solo se centra en los objetivos relacionados con la información financiera, sino que puede extenderse a los objetivos operativos y de cumplimiento cuando estos tienen relevancia para los estados financieros. Por ejemplo, un procedimiento operativo mal diseñado podría dar lugar a riesgos financieros que afecten la razonabilidad de la información contable. Este principio también se encuentra recogido en el marco del COSO, que identifica objetivos de control en tres categorías: operativos, de información y de cumplimiento.

Opción a (Incorrecta):

Esta afirmación es incorrecta porque no es obligatorio que el sistema de control interno esté documentado en manuales de políticas y procedimientos. Aunque estos documentos son comunes en muchas organizaciones, no son imprescindibles. Además, en entidades pequeñas, el control interno puede ser más informal, sin documentación extensiva, pero sigue existiendo y desempeñado por las personas.

Opción c (Incorrecta):

Es incorrecta porque el control interno no es implementado exclusivamente por la Comisión de Auditoría ni opera con total independencia de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad. Según el marco COSO y la NIA 315, el diseño, implementación y mantenimiento del control interno es responsabilidad de la dirección, con supervisión de los responsables del gobierno. La Comisión de Auditoría tiene un rol de supervisión y evaluación, pero no implementa directamente los controles.

14. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con la asignación de los cuatro tipos de opinión existentes en función del juicio del auditor y la naturaleza del hecho en el cuadro siguiente:

	MATERIAL, PERO NO GENERALIZADO	MATERIAL Y GENERALIZADO
LOS ESTADOS FINANCIEROS CONTIENEN INCORRECCIO- NES MATERIALES	FAVORABLE	DESFAVORABLE
IMPOSIBILIDAD DE OBTENER EVIDENCIA DE AUDITORÍA SUFICIENTE Y ADECUADA	CON SALVEDADES	DENEGADA

En el esquema planteado, las respuestas correctas se consideran "**Con Salvedades**" y "**Denegada**" debido a los siguientes motivos, basados en el tipo de opinión del auditor en función del juicio y la naturaleza del hecho:

- **MATERIAL, PERO NO GENERALIZADO:** Cuando las incorrecciones materiales no afectan de manera generalizada a los estados financieros, el auditor puede emitir una **opinión con salvedades**. Esto indica que, aunque existen incorrecciones materiales, estas no son generalizadas ni afectan sustancialmente la fiabilidad de los estados financieros en su conjunto. Las salvedades reflejan que el auditor no está completamente conforme con algunos aspectos específicos, pero no son lo suficientemente graves como para modificar la opinión de manera significativa.
- **MATERIAL Y GENERALIZADO:** En el caso de que las incorrecciones materiales sean **generalizadas** y afecten de manera significativa los estados financieros, el auditor puede emitir una **opinión desfavorable**. Sin embargo, en el caso de **imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada**, la opinión **denegada** es la apropiada. Esto ocurre cuando el auditor no puede obtener la información necesaria para formar una opinión sobre los estados financieros debido a la falta de evidencia. La "denegada" significa que el auditor no puede expresar una opinión sobre los estados financieros en su totalidad debido a la falta de información.

15. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los aspectos que contempla el Reglamento que desarrolla la Ley 22/ 2015, de Auditoría de Cuentas, de 20 de junio:
- a) No se ha publicado ningún Real Decreto que tenga por objeto dar cumplimiento a la previsión recogida en la disposición final octava de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, por la que se autoriza al Gobierno para que dicte las normas necesarias para el desarrollo de lo dispuesto en la citada ley. La propia LAC ha resultado adecuada y suficientemente extensa.
 - b) **Comité de Auditoría de Cuentas, Consejo de Contabilidad y Comité Consultivo de Contabilidad.**
 - c) **Plan de control de la actividad de auditoría de cuentas.**
 - d) **Actuaciones de inspección.**

Las **respuestas correctas son las opciones b), c) y d)** porque reflejan aspectos específicos que contempla el Reglamento que desarrolla la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas.

En primer lugar, el Reglamento establece, en el artículo 88, la existencia de un **Comité de Auditoría de Cuentas** que tiene como objetivo asesorar y garantizar la supervisión adecuada de la actividad de auditoría en España, en línea con lo dispuesto por la Ley 22/2015. Además, se menciona la creación del **Consejo de Contabilidad y del Comité Consultivo de Contabilidad**, que son fundamentales para la interpretación y el desarrollo normativo de los estándares contables aplicables.

Por otro lado, el Reglamento también contempla un **plan de control de la actividad de auditoría de cuentas** (artículo 91), que se refiere a las actuaciones de la **inspección de auditorías** para garantizar que los auditores cumplen con las normativas de calidad y ética profesional. Este control incluye auditorías periódicas de los trabajos realizados por las firmas de auditoría, con el fin de detectar posibles deficiencias o incumplimientos.

En contraste, la opción a) es incorrecta porque, efectivamente, sí se ha publicado un Real Decreto de desarrollo de la Ley 22/2015, que regula la organización y los procedimientos en la auditoría de cuentas.

16. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con que les serán de aplicación a los auditores de cuentas que realicen trabajos de auditoría de las cuentas anuales o de estados financieros o documentos contables correspondientes a entidades de interés público:

- a) **Emitir un informe adicional al de auditoría de cuentas para su remisión a la Comisión de Auditoría, únicamente a las auditorías de las cuentas anuales.**
- b) El plazo para la remisión del informe adicional para la Comisión de Auditoría por los auditores de cuentas a las autoridades nacionales supervisoras de las entidades de interés público auditadas será de un máximo de treinta días hábiles desde la recepción de la solicitud efectuada por aquellas.
- c) **Publicar el Informe de transparencia en el que se detallará, en relación con cada entidad de interés público de forma separada, los ingresos correspondientes por servicios de auditoría de cuentas anuales y consolidadas, otros servicios de auditoría y servicios distintos a los de auditoría prestados a dichas entidades por el auditor de cuentas.**
- d) Un informe a las autoridades nacionales supervisoras en un plazo máximo de treinta días hábiles desde que tuviera conocimiento de las circunstancias que pudieran dar lugar a las situaciones previstas y, en el caso de estar incluida en el ámbito de supervisión de más de una autoridad nacional supervisora de conformidad con su normativa de aplicación, deberá comunicarse a todas ellas.

La **opción a)** es correcta porque, en el caso de auditorías de las cuentas anuales de entidades de interés público, se requiere que los auditores emitan un **informe adicional al informe de auditoría**, dirigido a la **Comisión de Auditoría**. Este informe tiene como finalidad proporcionar información más detallada sobre los procedimientos realizados y los hallazgos más relevantes. Esta obligación está regulada en la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, y en las disposiciones de desarrollo que la acompañan.

La **opción c)** también es correcta, ya que los auditores de cuentas de entidades de interés público deben **publicar un informe de transparencia** que detalle los ingresos derivados de sus servicios de auditoría, tanto de las cuentas anuales como de los servicios no relacionados con la auditoría de las cuentas.

17. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la Independencia en auditoría:

- a) Las causas de incompatibilidad y situaciones que comprometen la independencia del auditor, en todo caso, son definidas por el juicio del auditor de cuentas o sociedad de auditoría.
- b) La normativa española regula la independencia en auditoría adoptando un enfoque basado en principios y también con un enfoque basado en reglas.**
- c) Evaluar las amenazas que puedan afectar a la independencia del auditor y establecer salvaguardas que las atenúen, debe estar documentado en el trabajo del auditor.**
- d) Cuando las amenazas a la independencia no se encuentran dentro de niveles aceptables y no existen salvaguardas que puedan reducirlas a un nivel aceptable, debe aceptarse el encargo de auditoría.

Las **respuestas correctas son las opciones b y c**, ya que ambas reflejan aspectos clave sobre la independencia en auditoría, conforme a las normativas vigentes.

La **opción b es correcta** porque la normativa española, a través de la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas, y las Normas Técnicas de Auditoría, adopta un enfoque combinado para la regulación de la independencia. Este enfoque se basa tanto en **principios**, que guían la conducta ética del auditor, como en **reglas**, que establecen requisitos específicos y detallados sobre situaciones que comprometen la independencia del auditor. Así, la normativa proporciona un marco equilibrado entre principios generales y regulaciones más concretas.

La **opción c también es correcta**, ya que uno de los requisitos fundamentales en la auditoría es la **evaluación de las amenazas** que puedan comprometer la independencia del auditor. Esto incluye la identificación de posibles conflictos de interés, relaciones financieras o personales que puedan influir en su imparcialidad. Además, se deben **establecer y documentar salvaguardas** para mitigar dichas amenazas, asegurando que la independencia no se vea comprometida. Este proceso de documentación es esencial para garantizar la transparencia y la fiabilidad de la auditoría, tal como lo exigen las normas internacionales y la legislación española.

18. Califique el listado de infracciones en función del Régimen de infracciones y sanciones de la Ley de Auditoría de Cuentas vigente en leves, graves o muy graves en el siguiente cuadro siguiente en función de su grado:

INFRACCIONES	CALIFICACIÓN
a) La falta de comunicación del incumplimiento de alguno de los requisitos exigidos a los auditores de cuentas o sociedades de auditoría para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como ejercientes o sociedades de auditoría, cuando hayan continuado ejerciendo su actividad.	GRAVE
b) El incumplimiento del deber de conservación y custodia, salvo que concurren causas de fuerza mayor no imputables al auditor de cuentas o a la sociedad de auditoría.	MUY GRAVE
c) La inexistencia o falta sustancial de aplicación de sistemas de control de calidad internos por parte de los auditores de cuentas o sociedades de auditoría	GRAVE
d) El incumplimiento del deber de secreto	MUY GRAVE

19. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el contrato de auditoría para los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o por el órgano judicial:

- a) **Están previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.**
- b) No permite al auditor solicitar que se garantice el pago de sus honorarios, para evitar situaciones en las que el auditor nombrado no tiene seguridad del cobro de dichos honorarios, lo que podría afectar a su independencia en la realización del trabajo de auditoría.
- c) **Dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de su solicitud por el auditor.**
- d) En caso de que no se aporte dicha garantía, el auditor no puede renunciar al trabajo, debe continuar con el contrato de auditoría.

La opción a) es correcta porque el **nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o por el órgano judicial** está regulado en el artículo 265 del **Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC)**. Este

establece que, en casos donde no se haya designado un auditor en los términos ordinarios, cualquier socio o interesado puede solicitar al Registrador Mercantil o al juez competente que designe un auditor de cuentas para la sociedad. Por tanto, estos nombramientos están previstos explícitamente en la normativa aplicable.

Por su parte, la opción c) es correcta dado que, en relación con el contrato de auditoría se precisan, por parte del RLAC que, para los supuestos de nombramiento de auditor por el Registrador Mercantil o por el órgano judicial correspondiente previstos en los artículos 265 y 266 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, los efectos de la posibilidad contemplada en el artículo 267 de dicho texto refundido que permite al auditor solicitar que se garantice el pago de sus honorarios, para evitar situaciones en las que el auditor nombrado no tiene seguridad del cobro de dichos honorarios, **lo que podría afectar a su independencia en la realización del trabajo de auditoría**, precisándose que dicha garantía deberá ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de su solicitud por el auditor y previéndose las consecuencias de que, en caso de que no se aporte dicha garantía, el auditor pueda renunciar al trabajo o a continuar con el contrato de auditoría..

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

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

Las opciones **b** y **d** son correctas porque reflejan los principios legales que regulan la responsabilidad de los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría en España. Según el **Código Civil** y la **Ley de Auditoría de Cuentas**, los auditores y las sociedades de auditoría deben responder por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento de sus obligaciones profesionales, de acuerdo con las reglas generales de responsabilidad civil. Esto implica que su responsabilidad no se limita al ámbito profesional, sino que abarca todas las consecuencias derivadas de sus actuaciones negligentes o contrarias a la normativa aplicable.

En relación con la prescripción, la normativa vigente establece que la acción para exigir responsabilidad contractual a los auditores y a las sociedades de auditoría prescribe a los **cuatro años desde la fecha del informe de auditoría**. Este plazo busca garantizar la seguridad jurídica, evitando reclamaciones indefinidas en el tiempo. La precisión de esta regla refuerza la importancia de que tanto las partes afectadas como los auditores gestionen adecuadamente sus obligaciones y derechos dentro del periodo establecido.

21. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las posibles causas de incompatibilidad del auditor de cuentas derivadas de situaciones personales por **interés significativo directo**:

- a) La condición de directivo, cualquiera que sea el vínculo contractual con la entidad, en dependencia jerárquica y funcional directa del órgano de administración de la entidad auditada, de su comisión ejecutiva o de su consejero delegado o posición u órgano equivalente.
- b) La cesión o intercambio de personal clave, que desempeñe funciones con efecto significativo en la información económico-financiera de cualquiera de las dos entidades.**
- c) La condición de responsable del área económica financiera, cualquiera que sea su vinculación contractual o cargo en la entidad, que ejerza la responsabilidad en relación con la gestión, dirección o supervisión de dicha área.
- d) La función de supervisión o control interno la ejerce quien tenga atribuidas facultades para orientar, determinar el alcance y diseño de los procedimientos, recomendar y revisar o controlar la política y procedimientos de la entidad auditada, cualquiera que sea el vínculo contractual que tenga con dicha entidad.

La **opción b es correcta** porque la cesión o intercambio de personal clave entre la entidad auditada y el auditor puede comprometer la independencia del auditor al generar un interés significativo directo en la información económico-financiera de la entidad.

Esta situación está específicamente contemplada en la normativa de auditoría, que prohíbe cualquier relación o circunstancia que pueda afectar la objetividad e imparcialidad del auditor. El intercambio de personal clave introduce un riesgo de conflicto de interés, ya que el conocimiento adquirido en funciones críticas para la elaboración de la información financiera puede influir en el juicio del auditor y en la credibilidad de su trabajo.

22. A continuación se presentan las siguientes actividades de auditoría, indique el orden más lógico de cómo se irán sucediendo en el curso de un trabajo de auditoría de cuentas utilizando la expresión primero, segundo,..., séptimo, octavo.

ACTIVIDADES

- | | |
|--|----------------|
| a) Presencia inventarios físicos | Sexto |
| b) Confirmación de saldos bancarios | Quinto |
| c) Programas de auditoría | Cuarto |
| d) Conocimiento del negocio del cliente | Segundo |
| e) Materialidad para la emisión del informe | Octavo |
| f) Plan global de auditoría | Tercero |
| g) Evaluación de la naturaleza y el juicio del auditor de las circunstancias encontradas | Séptimo |
| h) Contrato o carta de encargo | Primero |

23. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las Normas de ética:

- La diligencia debida exige que los auditores de cuentas 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. Estos conocimientos adquiridos han de ser mantenidos a lo largo del tiempo por lo que los auditores de cuentas deberán realizar actividades de formación continuada y de actualización permanente.
- La competencia profesional hace referencia al especial deber de cuidado y atención que deben prestar los auditores de cuentas al conocer y aplicar la normativa reguladora de la actividad de auditoría, de suerte que las conclusiones alcanzadas por ellos en la realización del trabajo de auditoría estén debidamente soportadas y justificadas.
- La objetividad implica, para los auditores de cuentas, actuar con imparcialidad y sin conflictos de intereses que pudieran comprometer su independencia. En ningún caso, los auditores de cuentas podrán comprometer su actuación por influencias indebidas, favoritismos o prejuicios, ni tener intereses ajenos que puedan afectar a la forma de plantear y realizar un trabajo de auditoría, o que puedan afectar a la formación de un juicio imparcial.**
- El principio de integridad implica, por parte de los auditores de cuentas, actuar con rectitud y compromiso ante cualquier circunstancia que pueda suponer un conflicto de intereses.**

Las **opciones c y d** son correctas porque reflejan principios fundamentales del comportamiento ético, y legal, que los auditores deben seguir para garantizar la calidad y la imparcialidad en su trabajo. La objetividad, mencionada en la opción c, exige que los auditores actúen con imparcialidad y libres de conflictos de intereses, asegurando que sus juicios y conclusiones no se vean afectados por influencias externas o prejuicios. Este principio es esencial para mantener la confianza en el trabajo del auditor, ya que cualquier parcialidad podría comprometer la validez de los informes de auditoría.

Por otro lado, la integridad, descrita en la **opción d**, requiere que los auditores actúen con rectitud y transparencia, especialmente en situaciones donde puedan existir conflictos de intereses. Este principio obliga a los auditores a priorizar los valores éticos por encima de cualquier interés personal o presión externa, garantizando un comportamiento profesional adecuado en todas las circunstancias. Ambos principios son pilares fundamentales y están estrechamente relacionados con la independencia y la credibilidad de la profesión.

24. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el control de calidad de la auditoría de estados financieros:

- a) **El objetivo del auditor es implementar procedimientos de control de calidad relativos al encargo que le proporcionen una seguridad razonable.**
- b) **El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la calidad global de cada encargo de auditoría que le sea asignado.**
- c) La responsabilidad de los controles internos de la empresa auditada la asumirá el socio del encargo.
- d) Todos los controles internos deben de estar escritos en la documentación del trabajo de cada encargo.

La **opción a es correcta** porque el objetivo del auditor es establecer y ejecutar procedimientos de control de calidad específicos para cada encargo, con el fin de proporcionar una **seguridad razonable** de que el trabajo se realiza de acuerdo con las normas profesionales, legales y éticas aplicables, asegurando así la fiabilidad de los resultados.

Por su parte, la **opción b es correcta** porque la responsabilidad última de la calidad global de cada encargo de auditoría recae en el **socio del encargo**, quien debe supervisar y revisar los procedimientos implementados, garantizar que el equipo de auditoría sigue los estándares requeridos y tomar decisiones críticas sobre el trabajo. Este rol es esencial para asegurar que el informe de auditoría emitido sea de alta calidad y cumpla con los requisitos normativos.

25. Señale la/s repuesta/s correcta/s en relación con la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:
- a) Al auditor, al notificar a los responsables del gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones ya no le será necesario emitir el documento público del informe de auditoría.
 - b) **Al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección.**
 - c) A los responsables del gobierno de la entidad, tener la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor desinformación y explicaciones adicionales inconcretas en relación con la cuestión o cuestiones que originan las modificaciones previstas.
 - d) A los responsables del gobierno de la entidad no les interesa esta comunicación, han contratado al auditor para obtener el informe de auditoría de las cuentas anuales del ejercicio, sin más preámbulos.

El motivo es que, conforme a lo establecido en la **Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 705**, sobre opiniones modificadas en el informe del auditor, y la **NIA-ES 260**, relativa a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor tiene la obligación de comunicar las circunstancias que puedan dar lugar a una opinión modificada. Este proceso de comunicación permite:

1. **Buscar el acuerdo** con los responsables del gobierno de la entidad respecto a los hechos que originan las modificaciones previstas.
2. **Confirmar los puntos de desacuerdo** con la dirección cuando no sea posible llegar a un entendimiento común.

Esta interacción es fundamental para garantizar la transparencia y para dar a los responsables del gobierno de la entidad la oportunidad de abordar o rectificar, en la medida de lo posible, las cuestiones que puedan estar afectando al informe de auditoría. Además, esta comunicación no exime al auditor de emitir un informe público adecuado, tal como se detalla en las normativas aplicables. Por lo tanto, es un paso clave en el cumplimiento de las normas de auditoría.

26. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las Manifestaciones escritas en auditoría de cuentas:

- a) Las manifestaciones escritas son una fuente única de evidencia de auditoría.
- b) **El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas.**
- c) **La solicitud de manifestaciones escritas en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.**
- d) La solicitud de manifestaciones verbales en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma menos rigurosa, al no quedar escritas, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

La **Norma Internacional de Auditoría (NIA-ES) 580**, sobre manifestaciones escritas, establece que la negativa de la dirección a proporcionar manifestaciones escritas o la modificación de estas puede ser una señal de alerta para el auditor sobre la existencia de posibles cuestiones significativas. Esto se debe a que la negativa o la modificación podría reflejar la existencia de discrepancias, errores, o incluso situaciones de fraude o falta de transparencia en la información financiera.

Solicitar manifestaciones escritas fomenta un análisis más detallado y riguroso por parte de la dirección sobre las cuestiones relacionadas con la auditoría. Este enfoque contribuye a que la dirección evalúe con mayor cuidado la información que respalda los estados financieros, lo que a su vez mejora la calidad y fiabilidad de las manifestaciones escritas proporcionadas al auditor. Esto está alineado con el objetivo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

La **opción a)** es incorrecta porque las manifestaciones escritas no son una fuente única de evidencia de auditoría. Según la NIA-ES 580, estas complementan otras evidencias obtenidas durante el trabajo de auditoría, pero no sustituyen procedimientos sustantivos o de control. Por su parte, la **opción d)** es incorrecta porque las manifestaciones verbales no tienen el mismo valor probatorio que las manifestaciones escritas. De hecho, al no estar documentadas formalmente, no contribuyen a mejorar la calidad de las evidencias ni a garantizar la transparencia.

27. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las Sociedades de auditoría inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas:

- a) Pueden ser Sociedades de auditoría de cuentas las sociedades mercantiles o no mercantiles que cumplan los requisitos.
- b) **Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.**
- c) **Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.**
- d) Que todos los miembros del órgano de administración sean socios auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Según lo establecido en la **Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas (LAC)**, y su desarrollo reglamentario en el **Real Decreto 2/2021**, las sociedades de auditoría deben garantizar que las personas físicas que realizan los trabajos y firman los informes de auditoría en su nombre estén debidamente autorizadas para ejercer la actividad de auditoría en España. Esto asegura que las auditorías cumplen con los requisitos técnicos, éticos y legales aplicables.

Conforme a la **Ley 22/2015**, la mayoría de los derechos de voto en las sociedades de auditoría debe corresponder a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para ejercer en cualquier Estado miembro de la Unión Europea. Este requisito se alinea con la normativa europea, que busca garantizar la calidad y la independencia de la actividad de auditoría, así como su adecuación a los estándares del mercado único europeo.

En el literal del artículo 11 LAC se contempla: *“1. Podrán inscribirse en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas como sociedades de auditoría de cuentas las sociedades mercantiles que cumplan los siguientes requisitos:*

- a) *Que las personas físicas que realicen los trabajos y firmen los informes de auditoría en nombre de una sociedad de auditoría estén autorizadas para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España.*
- b) *Que la mayoría de los derechos de voto correspondan a auditores de cuentas o sociedades de auditoría autorizados para realizar la actividad de auditoría de cuentas en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.*
- c) *[...]”*

28. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la Auditoría obligatoria por ser Entidad de Interés Público:

- a) Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado.
- b) **Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.**
- c) **Las fundaciones bancarias, los establecimientos financieros de crédito, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.**
- d) Otras entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea inferior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.

Según la RLAC se contempla (artículo 8) que, tendrán la consideración de entidades de interés público, a efectos de lo dispuesto en el artículo 3.5 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, las siguientes:

- a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras y a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión. A estos efectos se entenderá como mercado secundario oficial de valores cualquier mercado regulado de un Estado miembro de la Unión Europea, en los términos previstos en el artículo 2.13 de la Directiva 2006/43/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo y se deroga la Directiva 84/253/CE del Consejo.
- b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.
- c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

d) Las fundaciones bancarias, los establecimientos financieros de crédito, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

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

- a) Son los utilizados para analizar el Estado de información no financiera.
- b) Consisten básicamente en analizar los recuentos físicos mediante inspección ocular.
- c) No son un procedimiento de valoración del riesgo de incorrección material.
- d) Pueden ayudar a identificar hechos inusuales.**

Los procedimientos analíticos están regulados en la Norma Técnica de Auditoría (NIA-ES 520), que establece su finalidad, diseño y uso en la auditoría. Estos procedimientos implican la evaluación de información financiera mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros, y pueden desempeñar un papel crucial en la identificación de hechos o relaciones que sean inusuales o que no se correspondan con otras evidencias obtenidas. Este análisis es fundamental para detectar posibles riesgos de incorrección material o áreas que requieran mayor atención.

Los procedimientos analíticos no están específicamente diseñados para analizar el Estado de Información No Financiera (EINF). Aunque pueden ser útiles en diversos contextos, su objetivo principal en la auditoría se centra en la información financiera y en la detección de irregularidades en las cuentas anuales.

30. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los conceptos de riesgo a los que se refieren fundamentalmente las Normas Técnicas de Auditoría:

- a) Riesgo de control.**
- b) Riesgo inherente.**
- c) Riesgo de mercado.
- d) Riesgo de crédito.

31. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la documentación de auditoría:

- a) Puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios.**
- b) Un ejemplo de documentación de auditoría son los Informes de auditoría.**

- c) **Documentación de auditoría son también los registros contables de la entidad.**
- d) **Contrato o carta de encargo.**

Las **cuatro alternativas son correctas** porque se corresponden con elementos reconocidos como documentación relevante en la auditoría, según la normativa española y las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas en España (NIA-ES), particularmente la **NIA-ES 230** sobre la documentación de auditoría.

La documentación de auditoría no está limitada a un formato específico; puede estar en papel, en formato digital o en cualquier otro medio que garantice su integridad, confidencialidad y disponibilidad, conforme a la **NIA-ES 230 citada**.

El informe de auditoría es un producto clave del trabajo del auditor y debe formar parte de la documentación final, reflejando las conclusiones obtenidas durante el trabajo de auditoría.

Aunque los registros contables son propiedad de la entidad auditada, forman parte de la evidencia que el auditor recopila y utiliza durante la auditoría. La **NIA-ES 500** menciona que estos registros son esenciales para sustentar las pruebas obtenidas.

La carta de encargo, regulada por la **NIA-ES 210**, es un documento imprescindible que formaliza el acuerdo entre el auditor y la entidad, estableciendo los términos y objetivos del encargo. Como tal, constituye parte integral de la documentación de auditoría.

32. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las pruebas de controles:

- a) El auditor diseñará y realizará pruebas para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles no relevantes si tiene la expectativa de que los controles están operando eficazmente.
- b) El conocimiento del entorno de control por el auditor (entorno de control eficaz o deficiencias de control interno) no influye en el diseño y aplicación de pruebas de control.
- c) **Son respuestas a los riesgos valorados de incorrección material junto a los procedimientos sustantivos.**
- d) **El auditor debe indagar sobre cómo se han aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría, la congruencia con que se han aplicado, y las personas que los han aplicado y los medios utilizados.**

Las pruebas de controles son una de las respuestas que el auditor aplica frente a los riesgos valorados de incorrección material, complementándose con los procedimientos sustantivos. Según la **NIA-ES 330**, el auditor debe diseñar pruebas de controles cuando pretenda confiar en la eficacia operativa de los controles implementados por la entidad.

Respecto a la **opción d** es parte del proceso de obtención de evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles. La **NIA-ES 315**, en relación con la identificación y evaluación de riesgos de incorrección material, establece que el auditor debe entender cómo se diseñaron, implementaron y aplicaron los controles durante el periodo relevante.

33. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las maneras de adquirir juicio profesional el auditor:

- a) **La práctica en la utilización del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra.**
- b) **La formación y la experiencia del auditor.**
- c) La opinión del informe de la auditoría de cuentas.
- d) La preparación para la fase 2ª de las pruebas del ROAC.

El juicio profesional en auditoría se adquiere y desarrolla principalmente a través de la combinación de **formación técnica**, **experiencia práctica** y la aplicación continua de conocimientos específicos en situaciones reales de auditoría. Esto incluye el desarrollo de habilidades en herramientas y técnicas de auditoría, como el muestreo estadístico y no estadístico, así como el aprendizaje progresivo derivado de la experiencia en auditorías realizadas.

Conforme a las NIA-ES (especialmente la **NIA-ES 200**, que subraya la importancia del escepticismo y el juicio profesionales en la auditoría), el juicio profesional se sustenta en:

1. **La formación técnica** adquirida mediante estudios especializados y preparación académica, lo cual provee los fundamentos teóricos necesarios.
2. **La experiencia práctica**, que permite aplicar los conocimientos teóricos a situaciones concretas, resolviendo problemas complejos y tomando decisiones informadas. El uso de herramientas como el muestreo refuerza estas habilidades.

34. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con cuáles son los objetivos globales del auditor en una auditoría de cuentas:

- a) **La emisión de un informe sobre las cuentas anuales, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA-ES, a la luz de los hallazgos del auditor.**
- b) Se considerará auditoría de cuentas los trabajos realizados sobre cuentas anuales, estados financieros o documentos contables consistentes en la comprobación específica de hechos concretos, en la emisión de certificaciones o en la revisión o aplicación de procedimientos con un alcance limitado inferior al exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas para poder emitir una opinión técnica de auditoría de cuentas.
- c) La obtención de una seguridad absoluta de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.
- d) Revisar mediante inspección física todos los activos propiedad de la empresa auditada, especialmente cuando los activos inmobiliarios de la misma son importantes como tales o como existencias por su actividad inmobiliaria.

El auditor tiene como objetivo principal emitir un informe sobre las cuentas anuales basado en su evaluación profesional, considerando los hallazgos derivados de la auditoría. Este informe debe cumplir con los requerimientos de comunicación establecidos en las Normas Internacionales de Auditoría adaptadas a España (**NIA-ES**). En particular, se establece que el auditor debe:

1. Obtener una **seguridad razonable** de que las cuentas anuales no contienen incorrecciones materiales, ya sea por fraude o error.
2. Emitir un informe que comunique sus conclusiones de manera clara y basada en evidencia suficiente y adecuada.

La **opción a** cumple con estos principios, mientras que las demás opciones incluyen elementos que no forman parte de los objetivos globales del auditor (seguridad absoluta, inspecciones físicas exhaustivas) o mezclan conceptos ajenos al ámbito de una auditoría de cuentas completa.

35. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el muestreo de auditoría:

- a) **Las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos o unidades monetarias.**
- b) Es la aplicación de los procedimientos de auditoría al 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría.
- c) **Todas las unidades de muestreo deben tener posibilidad de ser seleccionadas con el fin de proporcionar al auditor una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre toda la población.**
- d) No existe NIA-ES de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría.

Las respuestas correctas son **a** y **c** porque, según la **NIA-ES 530**, las unidades de muestreo pueden ser elementos físicos o unidades monetarias, y todas deben tener posibilidad de ser seleccionadas para garantizar un muestreo representativo y conclusiones razonables. Las **opciones b** y **d** son incorrectas, ya que el muestreo no implica auditar al 100% de la población y existe regulación específica en la **NIA-ES 530** para su aplicación.

36. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la prescripción de las sanciones impuestas por el ICAC:

- a) Las sanciones impuestas por los juzgados por infracciones leves prescribirán al año.
- b) **Las impuestas por infracciones graves a los dos años.**
- c) Las impuestas por infracciones muy graves no prescriben.
- d) El plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que se firme el informe de auditoría de encargo objeto de la infracción.

El artículo 86 LAC recoge expresamente que **1.** Las sanciones impuestas por infracciones leves prescribirán al año, las impuestas por infracciones graves a los dos años, y las impuestas por infracciones muy graves a los tres años y **2.** El plazo de prescripción comenzará a contarse desde el día siguiente a aquél en que adquiera firmeza la resolución por la que se imponga la sanción, reanudándose el plazo si el expediente permaneciese paralizado durante más de seis meses por causa no imputable al auditor de cuentas o sociedad de auditoría de cuentas sujetos al procedimiento.

37. La responsabilidad y actuación de los auditores de cuentas debe estar presidida por el principio de interés público que conlleva la actividad de auditoría de cuentas. En este sentido, los auditores de cuentas en el ejercicio de su actividad han de tener en consideración y actuar en todo caso con sujeción a qué principios éticos. Enumere en los apartados a) a la d) cuáles son:

a) **Competencia profesional.**

b) Diligencia debida.

c) Integridad.

d) Objetividad.

38. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la auditoría de cuentas:

a) El Comité de Auditoría de Cuentas es un órgano colegiado del ICAC presidido por el presidente del ICAC, actuando como vicepresidente el auditor con mayor antigüedad.

b) **Todos los auditores de cuentas individuales en la situación de ejercientes y las sociedades de auditoría están sometidos a inspecciones de forma periódica.**

c) **La actuación de los auditores debe estar presidida por el principio de interés público.**

d) **Las actuaciones de control incluyen investigaciones, inspecciones y actuaciones de comprobación.**

39. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los honorarios de auditoría:

a) La normativa española no contempla limitaciones en relación con los honorarios percibidos.

b) **Los honorarios de auditoría deben fijarse en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización del trabajo.**

c) **En las Entidades de Interés Público los auditores deben remitir información detallada de los honorarios a la Comisión de Auditoría.**

d) Los honorarios de auditoría fijados no podrán modificarse en ninguna circunstancia.

El art. 24 LAC contempla los criterios a considerar con relación a los honorarios y transparencia en la remuneración de los auditores de cuentas y de las sociedades de auditoría que se complementa con lo recogido por el art. 41 para el caso de EIP. En líneas generales sus requerimientos establecen que los honorarios de auditoría deben fijarse antes de comenzar el trabajo y para todo el periodo en que se realizará la auditoría. Los honorarios no deben depender de la prestación de servicios adicionales ni tener carácter contingente, es decir, no pueden basarse en los resultados de la auditoría ni en transac-

ciones específicas. Tampoco se permitiría recibir remuneración adicional por parte del auditor. Además, se aclara que los honorarios contingentes son aquellos cuyo monto depende de los resultados obtenidos, pero no se consideran contingentes aquellos establecidos por resoluciones judiciales o por autoridades competentes.

40. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las amenazas y salvaguardas a la independencia:
- a) **En las Entidades de Interés Público debe presentarse a la Comisión de Auditoría las posibles amenazas a la independencia y las salvaguardas aplicadas.**
 - b) Las amenazas a la independencia contempladas en la normativa española son: autorrevisión, familiaridad e interés propio.
 - c) Las medidas de salvaguarda hay que aplicarlas siempre que exista una amenaza a la independencia.
 - d) **Antes de aceptar el nombramiento y firmar el contrato de auditoría el auditor debe evaluar sus condiciones de independencia. Igualmente debe evaluarse durante el desarrollo del trabajo y hasta su finalización.**

MÓDULO I.1. AUDITORÍA

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).

Dada la relevancia de las preguntas contempladas en este apartado se incorporan en sombreado comentarios a algunas de 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 las NIA-ES 700 vigente referida a la Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros:
- a) Desde la adopción de las mismas en octubre 2013 no han tenido ninguna modificación.
 - b) Un informe por escrito abarca tanto los informes impresos como los emitidos por medios electrónicos.**
 - c) Un título que indique que es el informe de un auditor independiente, "Informe de auditoría emitido por un auditor independiente", distingue el informe de un auditor independiente de los emitidos por una sociedad de auditoría.
 - d) Cuando el auditor emite una opinión no modificada (favorable), no es adecuado utilizar frases tales como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de" en relación con la opinión, ya que sugieren una opinión condicionada o un debilitamiento o modificación de la opinión.**

Las **opciones b y d** son correctas porque reflejan aspectos esenciales de la NIA-ES 700 sobre la emisión del informe de auditoría. La **opción b** es correcta al señalar que un informe por escrito incluye tanto los emitidos en papel como por medios electrónicos, en línea con las prácticas actuales de digitalización. La **opción d** es correcta porque la norma prohíbe expresiones como "a la vista de la explicación anterior" o "sin perjuicio de", ya que pueden generar dudas sobre la claridad o contundencia de una opinión no modificada (favorable), afectando la percepción de independencia y objetividad del auditor.

2. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 700 vigente referida a la Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros:
- a) Las disposiciones legales, reglamentarias o los términos del encargo pueden especificar a quién debe dirigirse el informe de auditoría en la jurisdicción correspondiente.**
 - b) El informe de auditoría normalmente se dirige a las personas para las que se prepara el informe.**
 - c) El informe de auditoría a menudo se dirige a los accionistas.
 - d) El informe de auditoría a menudo se dirige a los responsables del gobierno de la entidad cuyos estados financieros se auditan.**

3. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con la NIA-ES 701:

- a) Trata de la Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente no lo hace por tanto sobre los “Aspectos más relevantes de la auditoría”.
- b) Desde la primera Ley de Auditoría de Cuentas Anuales (L.A.C.) en 1988 siempre ha sido una preocupación en el Informe de auditoría comunicarlas en el Informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- c) **Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o 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 a quienes se destinan los estados financieros y, por lo tanto, son aplicables los requerimientos relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría.**
- d) **El orden de presentación de las cuestiones individuales en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” es una cuestión de juicio profesional.**

La NIA-ES 701 establece que las cuestiones clave de la auditoría (CCA o KAM) deben comunicarse en el informe del auditor, incluso cuando se emita una opinión modificada, ya sea con salvedades o una opinión desfavorable (adversa). La razón de esto es que estas cuestiones aportan información adicional sobre los aspectos más significativos del trabajo del auditor y sobre cómo se gestionaron esos aspectos en el contexto de la auditoría.

- Aunque la opinión modificada refleja problemas específicos con los estados financieros (como errores materiales o incumplimientos de normativas), la inclusión de las cuestiones clave permite que los usuarios de los estados financieros comprendan mejor el enfoque del auditor respecto a áreas complejas o significativas.
- Por lo tanto, esta opción es correcta, ya que la NIA-ES 701 no excluye la comunicación de cuestiones clave en los casos de opinión modificada.

La NIA-ES 701 deja al criterio del auditor la forma en que las cuestiones clave se presentan en el informe de auditoría. Específicamente, la norma indica que el orden de las KAM puede depender de varios factores, como su relevancia relativa, la importancia que tengan para los estados financieros en su conjunto o el juicio profesional del auditor.

- No existe un orden predefinido o obligatorio, ya que el auditor tiene la flexibilidad de decidir el orden que considere más claro o útil para los usuarios de los estados financieros.

- Esto subraya la importancia del juicio profesional en el trabajo del auditor y la personalización del informe en función de las circunstancias específicas de cada auditoría.

4. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el marco legal en donde se publican las NIA-ES:
- a) En la Ley 22/2015, de 20 de junio, de Auditoría de Cuentas.
 - b) En el Reglamento que desarrolla de la Ley de Auditoría de Cuentas vigente.
 - c) **En las Normas Internacionales de Auditoría de las que son una adaptación.**
 - d) **Se presentan en la web del ICAC dentro de Normas Técnicas de Auditoría, como normas generales del ICAC.**
5. Si observa el siguiente párrafo que figura en un ejemplo del Anexo de la NIA-ES 705 vigente en el Informe de auditoría independiente de cuentas anuales:

“Las existencias de la Sociedad se reflejan en el balance por xxx. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.”

Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el citado párrafo:

- a) Es el párrafo de opinión.
- b) **Es parte del párrafo de fundamento de la opinión con salvedades.**
- c) Es el párrafo de énfasis.
- d) Es el párrafo de otras cuestiones.

Este párrafo está destinado a describir las razones específicas por las cuales la opinión del auditor no es completamente favorable. Su propósito es proporcionar información clara y detallada sobre la naturaleza y el impacto de los hechos o circunstancias que han llevado al auditor a emitir una opinión con salvedades.

6. Si observa nuevamente el siguiente párrafo que figura en un ejemplo del Anexo de la NIA-ES 705 vigente en el Informe de auditoría independiente de cuentas anuales:

“Las existencias de la Sociedad se reflejan en el balance por xxx. Los administradores no han registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que se encuentran registradas al coste, lo que supone un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si se hubieran valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.”

Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el citado párrafo:

- a) Debería de haberse aplicado como criterio de valoración el coste.
 - b) Debería de haberse aplicado como criterio de valoración el FIFO.
 - c) Debería de haberse aplicado como criterio de valoración el PMP.
 - d) Debería de haberse aplicado como criterio de valoración al valor neto de realización.**
7. Se indican a continuación párrafos de un informe de auditoría. Señale los que resultan obligatorios para atender los ESTÁNDARES técnicos de las NIA-ES:
- a) De énfasis
 - b) De opinión**
 - c) De fundamentos de la opinión**
 - d) Cuestiones clave de auditoría
 - e) Otra información, en particular incluye el informe de gestión**
 - f) De otras cuestiones
8. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación en donde se podría leer el siguiente párrafo *“Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.”*:

- a) Es el párrafo de opinión con salvedades de un informe de auditoría.
- b) Es el párrafo de Fundamentos de la opinión de un informe de auditoría.
- c) Es un párrafo estándar de un informe sobre el control interno.
- d) Es un párrafo estándar de la carta de encargo de un trabajo de auditoría.**

Según la NIA-ES 210 (*Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*), la carta de encargo es el documento en el que se establecen los términos y condiciones del trabajo de auditoría, con el objetivo de asegurar que el auditor y el cliente tengan un entendimiento claro de sus respectivas responsabilidades. Esta carta suele incluir, entre otros aspectos, una descripción de las limitaciones inherentes a la auditoría y al control interno, como parte de la explicación de los riesgos asociados a la auditoría.

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con las circunstancias que describen los siguientes párrafos del Informe de auditoría:

“ ...

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota X de la memoria, no se ha registrado amortización alguna en las cuentas anuales, lo que constituye un incumplimiento del marco normativo de información financiera que resulta de aplicación. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, la pérdida del ejercicio debe incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las reservas deben disminuirse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Opinión con salvedades

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de “Fundamento de la opinión con salvedades”, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad ABC, S.A. a 31 de diciembre de 20X1 y de 20X0, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

...”

- a) No es un tipo de informe que se pueda hacer de opinión sobre dos ejercicios.
 - b) **Se requiere al auditor que informe sobre las cuentas anuales del periodo actual y sobre las cuentas anuales del periodo anterior en relación con la auditoría del ejercicio actual.**
 - c) **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades. La cuestión que motivó la salvedad no ha sido resuelta.**
 - d) Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son inmatrimiales tanto para las cuentas anuales del periodo actual como para las cuentas anuales del periodo anterior y requieren una opinión con salvedades.
10. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 560 sobre hechos posteriores al cierre:
- a) Son hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros.
 - b) Son hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros.
 - c) Son hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.
 - d) **Todas las anteriores.**

Todas las opciones son correctas porque reflejan las situaciones contempladas por la NIA-ES 560 respecto a los hechos posteriores al cierre. Esta norma distingue entre dos tipos de hechos: aquellos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (**opción c**), y aquellos que llegan al conocimiento del auditor después de la emisión del informe, pero antes de la publicación de los estados financieros (**opción a**). Además, la norma aborda los hechos que llegan al conocimiento del auditor tras la publicación de los estados financieros y que podrían requerir una acción adicional si afectan significativamente la auditoría (**opción b**). Por tanto, la **opción d**) es correcta, ya que las tres anteriores reflejan diferentes momentos y circunstancias en las que los hechos posteriores pueden ser relevantes para el trabajo del auditor.

11. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 570 (revisada) sobre empresa en funcionamiento qué puede generar dudas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento:
- a) Posición patrimonial neta robusta o capital circulante positivo.
 - b) Flujos de efectivo de explotación negativo en estados financieros históricos o prospectivos.**
 - c) Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.**
 - d) La existencia de uno o más de los elementos de esta relación que generasen dudas significa siempre que existe una incertidumbre que resulta material.

La **opción b** referente a "Flujos de efectivo de explotación negativo en estados financieros históricos o prospectivos" es correcta ya que los flujos de efectivo negativos son un indicador financiero crítico que sugiere problemas de liquidez y sostenibilidad operativa, especialmente cuando se observan tanto en datos históricos como en proyecciones futuras.

La **opción c** sobre "Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen" es correcta porque representa un riesgo operativo significativo que, ante la falta de cobertura adecuada, puede resultar en pérdidas masivas que amenacen la continuidad del negocio.

En cuanto a las opciones incorrectas: la a) menciona aspectos positivos que no generan dudas sobre la continuidad, mientras que la d) es incorrecta porque la existencia de estos elementos no implica automáticamente una incertidumbre material.

12. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe emitido por un auditor independiente:
- a) El auditor puede determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe.**
 - b) El auditor puede determinar que no existen riesgos más significativos (tratados como aspectos más relevantes de la auditoría) que se deban comunicar en el informe.**
 - c) Cuestiones clave de auditoría y aspectos más relevantes de la auditoría serían el contenido del mismo párrafo del informe, la diferencia sería si la entidad auditada fuera o no Entidad de Interés Público.**

- d) Cómo es un apartado del informe obligatorio el auditor siempre determinará cuáles han sido las cuestiones claves o los aspectos más relevantes de la auditoría.
13. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 706 (Revisada) párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente:
- a) **La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor.**
 - b) Un párrafo de énfasis es sustitutivo de una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada).
 - c) **Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada) cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.**
 - d) Son párrafos coincidente los de énfasis, los de empresa en funcionamiento y el sobre otras cuestiones.

La **opción a) es correcta** porque según la NIA-ES 706, el párrafo de énfasis sirve para llamar la atención sobre un asunto importante para la comprensión de los estados financieros, pero no modifica la opinión del auditor sobre estos.

La **opción c) es correcta** porque la NIA-ES 706 establece claramente que un párrafo de énfasis no puede sustituir la obligación del auditor de informar sobre incertidumbres materiales relacionadas con la empresa en funcionamiento según lo requerido por la NIA-ES 570. Son dos requerimientos diferentes que no son intercambiables ni sustitutivos entre sí.

14. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 600 (Revisada):
- a) **Esta norma refuerza la necesidad de incrementar las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de los Componentes.**
 - b) **Esta norma fomenta la idea de incrementar el escepticismo profesional aun cuando los componentes han sido auditados, desde la evaluación del encargo hasta la finalización del trabajo.**
 - c) **Esta norma refuerza el enfoque basado en riesgos para la determinación del alcance de auditoría de grupo, la supervisión de los auditores de los componentes y la comunicación entre el auditor del grupo y el componente durante todo el proceso de auditoría.**
 - d) **El auditor del grupo tiene la responsabilidad sobre la identificación y evaluación de riesgos de errores materiales en los estados financieros del grupo y los vinculados al proceso de consolidación.**

15. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la NIA-ES 320:

- a) **Esta norma tiene como objetivo aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de la auditoría.**
- b) Una vez establecida la importancia relativa, ésta se mantendrá durante todo el trabajo de auditoría.
- c) **En la planificación de la auditoría, el auditor establecerá la magnitud de las incorrecciones que se consideren inmateriales.**
- d) **El auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto al establecer la estrategia global de auditoría.**

La opción a es correcta porque refleja el objetivo fundamental de la NIA-ES 320, que es establecer las directrices para aplicar el concepto de importancia relativa tanto en la fase de planificación como durante la ejecución de la auditoría. La **opción c es correcta** porque la norma establece que durante la planificación, el auditor debe determinar un umbral cuantitativo por debajo del cual las incorrecciones serán consideradas claramente insignificantes o inmateriales, lo que ayuda a enfocar el trabajo de auditoría.

La opción d es correcta porque la determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto es un elemento clave que debe establecerse al inicio, como parte de la estrategia global de auditoría. La **opción b es incorrecta** porque la importancia relativa puede y debe revisarse durante el trabajo de auditoría si se obtiene nueva información o cambian las circunstancias que llevaron a su determinación inicial.

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

1. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con el grupo de sociedades de acuerdo con las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC):
 - a) El grupo de sociedades, a efectos de la consolidación, está formado por la sociedad dominante, las sociedades dependientes, las multigrupo y las asociadas.
 - b) El concepto de control es básico para definir la existencia de grupo.**
 - c) El concepto de tanto nominal de la participación es decisivo para definir la existencia de grupo.
 - d) El grupo de sociedades, a efectos de la consolidación, está formado por la sociedad dominante y las sociedades dependientes.**
2. Señale la/s respuesta/s correctas/s:
 - a) En el método de consolidación proporcional el importe de los socios externos siempre tiene valor positivo
 - b) El conjunto consolidable está formado por las sociedades a las que se apliquen los métodos de consolidación global o proporcional.**
 - c) Los grupos de coordinación (grupos horizontales) están obligados a formular cuentas anuales consolidadas en España.
 - d) El perímetro de consolidación está formado por las sociedades a las que se les aplique el método de consolidación global y las sociedades a las que se aplique el método de consolidación proporcional.

3. Señale la/s respuesta/s correcta/s considerando que la empresa A posee el 70% de las participaciones de B, que B posee el 100% de las participaciones de C y que C posee el 60% de las participaciones de D. Además, se dispone de la siguiente información (NOTA: La puntuación de esta pregunta es el doble):

Participaciones	Fecha adquisición	Coste de la inversión	Patrimonio Neto en la fecha de adquisición
A sobre B: 70%	Enero 2020	10.500	Capital de B: 10.000 Reservas de B: 500
B sobre C: 100%	Enero 2022	2.800	Capital de C: 3.000 Reservas de C: 200
C sobre D: 60%	Enero 2024	900	Capital de D: 1.000 Reservas de D: 100

a) La eliminación Inversión-Patrimonio neto de A/B asciende a 3.150

b) La eliminación Inversión-Patrimonio neto de B/C asciende a 2.800

c) La eliminación Inversión-Patrimonio neto de A/B asciende a 240

d) La eliminación Inversión-Patrimonio neto de C/D asciende a 100

Para la eliminación Inversión-Patrimonio Neto de A/B necesitamos:

- Primero identificamos el Patrimonio Neto de B en la fecha de adquisición:
 - Capital de B: 10.000
 - Reservas de B: 500
 - Total, Patrimonio Neto de B: 10.500
- Como A posee el 70% de B, calculamos el porcentaje del Patrimonio Neto que le corresponde:
 - 70% de 10.500 = 7.350
- El coste de la inversión es 10.500
- La eliminación Inversión-Patrimonio Neto se calcula:
 - Coste de inversión (10.500) - Porcentaje de Patrimonio Neto adquirido (7.350)
 - $10.500 - 7.350 = 3.150$

Por lo tanto, la eliminación Inversión-Patrimonio Neto de A/B asciende a 3.150, que corresponde a la opción a).

Las otras opciones son incorrectas porque no reflejan el cálculo adecuado considerando el porcentaje de participación y la diferencia entre el coste de inversión y el patrimonio neto correspondiente en la fecha de adquisición.

4. Señale la respuesta correcta dada la siguiente información relativa a la adquisición del control de la empresa A sobre B (NOTA: la puntuación de esta pregunta es el doble y solo es correcta una de las respuestas):

Fechas	Coste de la Inversión de A en B	Porcentaje de participación	Capital de B	Reservas de B	Resultado de B
01/01/2019	10.400	70%	8.000	4.000	---
31/12/2023	---	----	8.000	5.600	1.600

- a) El importe de las Reservas en Sociedades Consolidadas a 31/12/2023 asciende a 5.040.
- b) El importe de las Reservas en Sociedades Consolidadas a 31/12/2023 asciende a 1.120.**
- c) El importe de las Reservas en Sociedades Consolidadas a 31/12/2023 asciende a 2.800.
- d) El importe de las Reservas en Sociedades Consolidadas a 31/12/2023 asciende a 3.920.

La opción b) es la correcta en base a:

- Para calcular las Reservas en Sociedades Consolidadas a 31/12/2023, necesitamos:
 - Identificar el incremento de reservas desde la fecha de adquisición
 - Calcular la parte que corresponde al porcentaje de participación (70%)
- Cálculo del incremento de reservas:
 - Reservas a 31/12/2023: 5.600
 - Reservas en fecha de adquisición (01/01/2019): 4.000
 - Incremento de reservas: $5.600 - 4.000 = 1.600$
- Cálculo de las Reservas en Sociedades Consolidadas:
 - 70% del incremento de reservas
 - 70% de 1.600 = 1.120

Por lo tanto, el importe de las Reservas en Sociedades Consolidadas a 31/12/2023 asciende a 1.120, que corresponde a la opción b).

Las otras opciones son incorrectas porque:

- No consideran correctamente el incremento de reservas desde la fecha de adquisición
- No aplican correctamente el porcentaje de participación del 70%
- Incluyen cantidades que no corresponden al cálculo de las reservas en sociedades consolidadas

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

- a) **Los ingresos o gastos por diferencias de cambio derivadas de partidas monetarias a pagar o a cobrar intragrupo, denominadas en una moneda distinta a la moneda funcional de alguna de las partes, serán reconocidas en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.**
- b) Las cuentas anuales consolidadas comprenden el balance consolidado, la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada y la memoria consolidada. En determinadas circunstancias se añaden el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado.
- c) **La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada comprende los ingresos y los gastos de la sociedad dominante y de las sociedades dependientes, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las Normas de Registro y Valoración del PGC, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, y el resultado consolidado, con distinción de la parte atribuida a la sociedad dominante y a los socios externos al grupo.**
- d) El beneficio no realizado frente a terceros obtenido de una operación interna debe eliminarse en función del porcentaje de participación.

I.2.3. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

1. Los elementos que definen el proceso contable bajo las NIC – NIIF se componen de:
 - a) Reconocimiento, medición y presentación
 - b) Reconocimiento, medición posterior
 - c) **Reconocimiento, medición, presentación y revelación.**
 - d) Ninguna de las anteriores.

2. De acuerdo con el marco conceptual de las NIIF un activo es:
 - a) Una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de eventos pasados.
 - b) **Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de eventos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.**
 - c) Un recurso económico pasado controlado por la entidad como resultado de eventos futuros. Un recurso económico es un derecho que se estima que producirá beneficios económicos futuros.
 - d) Ninguna de las anteriores

3. De acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de negocios:
 - a) **Las entidades contabilizarán todas las combinaciones de negocios mediante la aplicación del método de adquisición.**
 - b) Las entidades contabilizarán todas las combinaciones de negocios mediante la aplicación del método de adquisición, salvo causa justificada que deberá explicarse en los estados financieros consolidados.
 - c) **Si se aplica el método de adquisición, la adquirente valorará los activos identificables y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición.**
 - d) **En las combinaciones de negocios realizadas por etapas, la adquirente valorará las participaciones en el patrimonio de la adquirida que mantuviera previamente, por su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá las pérdidas o ganancias resultantes (si las hubiera) en el resultado.**

4. De acuerdo con la NIIF 8 Segmentos operativos:

- a) La entidad debe revelar información que permita a los usuarios evaluar la naturaleza y las repercusiones financieras de las actividades empresariales que desarrolla y los entornos económicos en los que opera.
- b) La entidad informará sobre el valor del resultado de cada segmento sobre el que debe informar.
- c) Un segmento operativo podrá desarrollar actividades empresariales que aún no le reporten ingresos ordinarios.
- d) La entidad informará sobre el grado en que dependa de sus principales clientes.

5. El Estado de Resultado Integral se puede presentar por el método:

- a) **Naturaleza o función**
- b) Naturaleza y función
- c) Solvencia o naturaleza
- d) Ninguna de las anteriores

6. De acuerdo con la NIIF 11 **Acuerdos conjuntos**:

- a) Un control conjunto es el control compartido de un acuerdo y existirá sin exigir que las decisiones sobre las actividades relevantes tengan el consentimiento unánime de todas las partes que comparten el control.
- b) **Un acuerdo conjunto es un acuerdo del que dos o más partes ostentan el control conjunto.**
- c) **El partícipe de un negocio conjunto deberá reconocer su participación en dicho negocio como una inversión y la contabilizará de acuerdo con la NIC 28 Inversiones en entidades asociadas y en negocios conjuntos, a menos que esté exenta de aplicar el método de participación.**
- d) **Una parte que participe en un negocio conjunto pero que no ejerza el control conjunto de este deberá contabilizar su participación en el acuerdo conforme a la NIIF 9 Instrumentos financieros salvo que ejerza una influencia significativa sobre el negocio conjunto, en cuyo caso deberá contabilizarla conforme a las NIC 28.**

7. Las características de la información financiera son:

- a) Pertinencia, materialidad, presentación fiel.
- b) Comparabilidad, verificabilidad, oportunidad, comprensibilidad
- c) Históricas, estructurada y anualizada
- d) **a y b son correctas**
- e) a y c son correctas

8. Señale la/s afirmación /es ciertas de acuerdo con las NIC 2 Existencias y NIC 7 Estado de flujos de efectivo:
- a) **Las existencias se valorarán al importe inferior entre el coste y el valor realizable neto.**
 - b) **El término equivalente cuando se habla de “efectivo y equivalentes” hace referencia a inversiones a corto plazo y de gran liquidez que pueden convertirse fácilmente en importes determinados de efectivo y están sujetas a un riesgo poco significativo de cambio de valor.**
 - c) Los flujos de efectivo procedentes de actividades de explotación se derivan de las actividades ordinarias y de financiación.
 - d) Los cobros por el reembolso de anticipos y préstamos a terceros (no entidades financieras) son flujos de efectivo de financiación.
9. Los métodos de presentación utilizados para el Estado de Flujos de Efectivo son:
- a) Método directo y método de solvencia
 - b) Método directo y método de liquidez
 - c) **Método directo y método indirecto**
 - d) Método indirecto y método de liquidez
10. De acuerdo con la NIIF 15 Ingresos ordinarios procedentes de contratos con clientes:
- a) **La entidad reconocerá como ingresos ordinarios el importe del precio de la transacción que se asigna a la obligación de ejecución a medida que la misma se satisfaga.**
 - b) **Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.**
 - c) **Las entidades combinarán dos o más contratos celebrados al mismo tiempo (o casi) con el mismo cliente (o partes vinculadas) y contabilizarán los contratos como un único contrato si se cumplen una serie de criterios.**
 - d) El precio de la transacción es el importe de la contraprestación y siempre tiene que ser un importe fijo.

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 correctas/s en relación con la contabilidad para entidades sin fines lucrativos:
- a) Los gastos de transacción debidos a las fusiones entre entidades no lucrativos no se reconocen directamente en la cuenta de resultados.
 - b) Las existencias recibidas gratuitamente por la entidad se registrarán por su valor razonable.**
 - c) Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria a la dotación fundacional o fondo social serán valorados por su valor de coste en el momento de la aportación.
 - d) El estado de flujos de efectivo se presenta en una nota en la memoria en su formato normal.**
2. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con los criterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos:
- a) No se prevé ningún criterio específico
 - b) Las ayudas monetarias concedidas por la entidad a sus beneficiarios originan el reconocimiento de un pasivo.**
 - c) Las ayudas monetarias concedidas por la entidad a sus beneficiarios originan el reconocimiento de un gasto.
 - 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.**
3. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con las subvenciones, legados y cesiones recibidas por las entidades sin fines lucrativos:
- a) En principio, su tratamiento contable dependerá de si la entidad que los recibe es beneficiaria de los mismos o, por si por el contrario, su función es la de ser un mero mediador en el cobro o pago de aquéllos.**
 - b) Los criterios están en línea con los criterios del PGC.**
 - c) Los criterios no están en línea con los criterios del PGC.
 - d) En el caso concreto en el que fueran concedidas por los asociados, fundaciones o patronos se seguirán los criterios generales, salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso van a los fondos propios de la entidad.**

4. Señale la/s respuesta/s correctas/s en un concurso de acreedores:

- a) En el concurso de acreedores el dinero que se obtenga de la venta de un bien gravado con un privilegio especial se destina preferentemente a pagar los créditos contra la masa y, posteriormente, lo que resta se aplica al pago del acreedor con privilegio especial.
- b) **La declaración del concurso no trae consigo el vencimiento de las deudas**
- c) **El concurso de acreedores iniciado a petición de los acreedores se denomina concurso necesario.**
- d) Tras la declaración del concurso, los principios contables no son aplicables

5. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas del sector público:

- a) **Toda entidad dominante estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas de acuerdo con la normativa que le sea aplicable.**
- b) No se permite aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia a las entidades de crédito y de seguros dependientes.
- c) **La diferencia de primera consolidación será el fondo de comercio de consolidación o la diferencia negativa de consolidación.**
- d) **El fondo de comercio de consolidación no se amortizará, pero se debe analizar su deterioro.**

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 verdadera/s en relación con la definición de Apalancamiento Operativo:
 - a) **El apalancamiento operativo se define como un indicador que expresa la relación entre el aumento porcentual de beneficios y el aumento porcentual de ventas.**
 - b) El apalancamiento operativo es la relación entre los ingresos y la capacidad productiva.
 - c) El apalancamiento operativo expresa el aumento o disminución porcentual que se produce en los gastos debido a una variación porcentual en las ventas.
 - d) El apalancamiento operativo mide la situación de endeudamiento de una empresa.
2. Señale cuál/es las siguientes afirmaciones son verdaderas y cuál/es falsas:

AFIRMACIONES	VERDADERA	FALSA
Cuanto mayor es el índice de eficiencia comercial mayor es el importe del umbral de rentabilidad global de la empresa		X
La ratio Pay-out (Dividendo por acción/beneficio por acción) siempre tendrá un valor igual o menor que 1		X
El fondo de maniobra mínimo o necesario es el importe mínimo exigido por la normativa legal española		X
Una empresa que fabrica varios productos alcanza el Umbral de rentabilidad global si cada uno de los productos alcanza su punto crítico particular.		X

3. Determine el período medio de cobro de una empresa sabiendo que la política de ventas de la empresa es que el 50% de las ventas se cobran al contado, el 30% a 30 días y el resto a 90 días.

Para calcular el período medio de cobro, multiplicamos cada porcentaje por su plazo:

- $50\% \times 0 \text{ días} = 0 \text{ días}$
- $30\% \times 30 \text{ días} = 9 \text{ días}$
- $20\% \times 90 \text{ días} = 18 \text{ días}$

El período medio de cobro será la suma de todos estos valores: **$0 + 9 + 18 = 27$ días.**

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 precios.
- b) Tienen EBIT negativo (Beneficio antes de intereses e impuestos).
- c) **Siguen una estrategia de liderazgo en costes.**
- d) Tienen un ROE mayor que 5%.

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

- a) El ROE (rentabilidad financiera) representa la retribución que perciben los prestamistas de la empresa.
- b) Si Fondo de Maniobra real de una empresa es menor que el Fondo de Maniobra necesario pueden existir recursos ociosos dentro de los elementos de naturaleza corriente.
- c) El umbral de rentabilidad de una empresa se obtiene sumando los costes fijos y los costes variables de la empresa.
- d) **El período medio de maduración económico nunca puede ser negativo.**

6. Señale la respuesta correcta dados los siguientes datos de la empresa A:

- Ventas 100.000.000 €
- Saldo inicial de cuentas a cobrar 12.000.000 €
- Saldo final de cuentas a cobrar 16.000.000 €

- a) **Las ventas cobradas en el ejercicio ascienden a 96.000.000€.**
- b) Las ventas cobradas en el ejercicio ascienden a 104.000.000€.
- c) Las ventas cobradas en el ejercicio ascienden a 100.000.000€.
- d) Las ventas cobradas en el ejercicio ascienden a 92.000.000 €.

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

- a) El ROA (rentabilidad económica) y el ROE (rentabilidad financiera) nunca pueden coincidir.
- b) Una situación de apalancamiento financiero es positiva siempre en empresas totalmente financiadas con capitales propios.
- c) **Un ROE mayor que el ROA significa que el coste financiero es menor que la rentabilidad económica.**
- d) Un ROA mayor que el ROE significa que el coste financiero es menor que la rentabilidad económica.

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

- a) **A efectos de análisis de estados financieros, una salvedad cuantificada en el informe de auditoría requiere un ajuste de la información a analizar.**
- b) **A efectos de análisis de estados financieros, un informe de auditoría sin salvedades ofrece calidad sobre la información a analizar.**
- c) La situación de apalancamiento financiero expresa las condiciones de endeudamiento de la empresa.
- d) El ROA mide la rentabilidad de la empresa con independencia de la forma en la que está financiada.

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

1. Señale la/s respuesta/s correctas/s en el modelo de costes variables o *direct costing*:
- a) Las cargas directas a los productos se incluyen en el coste de los productos.
 - b) Los productos o servicios generados en el ciclo de explotación únicamente se valoran por los costes variables ya que están condicionados por el nivel de actividad alcanzado.**
 - c) El modelo de costes variables tiene la ventaja de que facilita el estudio de la relación entre costes, volúmenes de fabricación, ventas y beneficio del período.**
 - d) Es un método adecuado para calcular el precio de venta.
2. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con las mermas:
- a) Las indemnizaciones obtenidas por siniestros en inventarios se deducen del coste de producción.
 - b) Las mermas tienen un tratamiento contable similar al de los subproductos.
 - c) Las mermas en los procesos productivos forman parte del coste de producción.**
 - d) Las indemnizaciones obtenidas por siniestros en inventarios se reconocen como ingresos del período.**
3. En relación con la producción conjunta, señale la/s afirmación/es verdadera/s:
- a) 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.**
 - b) Se habla de producción conjunta cuando, durante el proceso productivo, se obtienen productos con un valor de mercado similar.
 - c) 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.**
 - d) La producción conjunta supone que durante el proceso de producción se obtienen simultáneamente dos productos.

4. Señale la/s respuesta/s correctas/s en relación con el concepto ERP (*Enterprise Resource Planning* o planificador de recursos empresariales):
- a) Solamente se utilizan en empresas comerciales.
 - b) Solamente se utilizan en empresas industriales.
 - c) Tiene una utilidad muy limitada.
 - d) **ERP se asocia a las herramientas de software que contribuye a la optimización en el uso de recursos de la empresa.**
5. Señale la/s afirmación/es verdadera/s en relación con los puntos básicos que deben considerarse para diseñar un sistema de costes:
- a) El aspecto básico necesario y suficiente es conocer el ciclo de explotación de la empresa.
 - b) **Un aspecto básico necesario es conocer el ciclo de explotación de la empresa.**
 - c) Depende del sistema de producción
 - d) Es necesario definir objetivos de producción y los costes en los que se va a incurrir.
6. En relación con la cláusulas INCOTERM (International Chamber of Commerce Trade Terms) señale la/s respuesta/s correcta/s:
- a) **Suele hacer referencia a condiciones comerciales estandarizadas de aplicación internacional.**
 - b) Suele hacer referencia a condiciones comerciales estandarizadas de aplicación nacional.
 - c) Son cláusulas internacionales relativas a los precios internos de subsidiarios ubicadas en distintos países.
 - d) Son cláusulas internacionales relativas al reconocimiento de la propiedad de una mercancía.
7. Señale cuál de las siguientes afirmaciones es verdadera en relación con los costes de subactividad. Supongamos que la cuota de amortización anual de una máquina es de 2.000€ y que la máquina tiene capacidad para fabricar 10.000 unidades físicas. Partiendo de la hipótesis de que solamente fabrica 8.000 u.f., señale el importe que debe imputarse como gasto por el exceso de capacidad no utilizable:
- a) **400**
 - b) 1.600
 - c) 2.000
 - d) 1.800

La opción a) 400€ es la correcta. Voy a explicar el cálculo:

1. Tenemos estos datos:
 - Amortización anual: 2.000€
 - Capacidad total: 10.000 unidades físicas
 - Producción real: 8.000 unidades físicas
2. Cálculo de la subactividad:
 - Capacidad no utilizada: $10.000 - 8.000 = 2.000$ unidades físicas
 - Porcentaje de subactividad: $2.000/10.000 = 20\%$
3. Cálculo del coste de subactividad:
 - 20% de 2.000€ = 400€

Este importe de 400€ es el coste de subactividad porque representa la parte proporcional de la amortización correspondiente a la capacidad no utilizada de la máquina. Se calcula así porque el coste de la capacidad no utilizada debe considerarse como un gasto del período y no como un coste del producto. Las otras opciones son incorrectas porque no representan la proporción correcta de la amortización correspondiente a la capacidad no utilizada.

8. Señale la/s respuesta/s correctas en relación con la producción equivalente de un período:
- 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 nivel de producción obtenido.
 - c) La producción equivalente de un período se expresan en unidades monetarias y nunca deben medirse en unidades físicas.
 - d) **La producción equivalente de un período es el número de unidades físicas acabadas y no acabadas, expresadas en términos de unidades acabadas.**

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

1. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con los métodos de valoración comparativos o por múltiplos:
 - a) **Este método de valoración tiene la ventaja de que se basa en los valores del mercado.**
 - b) **Este método de valoración tiene la desventaja de la dificultad de obtener datos comparables.**
 - c) Este método de valoración tiene la ventaja de que se puede aplicar la subjetividad en los ajustes a realizar por diferencias entre las empresas que se comparan.
 - d) Se utiliza un único múltiplo para valorar la empresa

2. Señale la/s respuesta/s correcta/s:
 - a) El PER (valor de cotización de una acción/Beneficio de la acción) relaciona una magnitud de mercado con una magnitud contable, por lo que nunca puede ser negativo.
 - b) **En los planes de viabilidad el análisis DAFO permite identificar puntos fuertes y débiles de un proyecto, además de sus fortalezas y debilidades.**
 - c) **El valor de liquidación no considera el principio contable de gestión continuada.**
 - d) El valor de liquidación suele coincidir con el valor en uso.

3. Señale la/s afirmación/es correcta/s en relación con los métodos de valoración basados en costes o de valoración analítica:
 - a) **Muestran una valoración estática y no dinámica.**
 - b) **Son métodos que se utilizan normalmente cuando se trata de negocios sin resultados positivos.**
 - c) **Son métodos que se utilizan normalmente en negocios en los que es difícil realizar proyecciones de rendimiento futuras.**
 - d) Son método que normalmente suelen ofrecer una valoración mayor que la obtenida con los métodos basados en los flujos descontados.

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

- a) **En el valor de liquidación se trata de valorar los activos y pasivos de la empresa a valor de mercado, pero en el supuesto de no continuidad.**
- b) En el valor de liquidación se trata de valorar los activos y pasivos de la empresa a valor de mercado, pero en el supuesto de continuidad.
- c) Los flujos de efectivo futuros de la empresa pueden ser los pertenecientes a los propietarios o los generados por la empresa desde el punto de vista económico considerando la forma de financiación.
- d) Los estudios de mercado no se realizan cuando se confecciona un plan de viabilidad.

5. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el valor de liquidación:

- a) El valor de liquidación suele coincidir con el coste histórico.
- b) **El valor de liquidación suele coincidir con el valor neto realizable.**
- c) El valor de liquidación suele coincidir con el coste amortizado.
- d) El valor de liquidación considera el principio contable de gestión continuada.

6. Señale la/s afirmación/es que no son verdadera:

- a) El Fondo de Comercio, tras su reconocimiento inicial, se valorará por el valor razonable.
- b) **Los flujos de efectivo futuros de la empresa pueden ser los pertenecientes a los propietarios o los generados por la empresa desde el punto de vista económico que no consideren la forma de financiación.**
- c) La determinación del Fondo de Comercio, en la valoración de empresas, es muy relevante si se utilizan métodos patrimoniales en la valoración.
- d) Una valoración de empresas sirve para operaciones de compraventa de bienes y servicios.

7. 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 requieren determinar una tasa de descuento.**
- c) **Estos métodos de valoración tienen en cuenta la inflación ya que influye en la cuantía de los flujos futuros.**
- d) **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.**

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 los flujos de efectivo futuros en el momento actual.**
 - b) La tasa de descuento permite determinar en el momento presente los flujos de efectivo pasados en el momento actual.
 - c) **La tasa de descuento no tiene por qué coincidir con la tasa de una inversión sin riesgo.**
 - d) La tasa de descuento siempre es única.

9. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con el fondo de comercio:
 - a) **En la valoración de empresas no siempre tiene un valor positivo.**
 - b) Su valoración es muy relevante cuando en la valoración de empresas se utilizan métodos patrimoniales.
 - c) **Tras su reconocimiento inicial, se valorará por el precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro.**
 - d) Nunca se determina el fondo de comercio para la valoración de empresas.

10. Señale la/s respuesta/s correcta/s en relación con la valoración de empresas:
 - a) El valor que se desprende de las cuentas anuales siempre refleja el valor actual de una empresa.
 - b) **La valoración de empresas es especialmente útil en la determinación del valor en uso de las unidades generadoras de efectivo de la empresa, con la finalidad de poder cuantificar los posibles deterioros de los activos.**
 - c) **La valoración de empresas es una actividad necesaria en la transmisión de todo o parte de una empresa o negocio.**
 - d) Los conceptos valor de una empresa y precio de una empresa siempre coinciden.

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

Orden ECM/368/2024, de 17 de abril, 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

APARTADO 1.	OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA	2 PUNTOS Página__128
APARTADO 2.	CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.	3 PUNTOS Página__134
APARTADO 3.	EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA Y SU EFECTO EN EL INFORME DEL AUDITOR	3 PUNTOS Página__155
APARTADO 4.	CONTROL DE CALIDAD DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA	2 PUNTOS Página__160

APARTADO 1. OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA.**PUNTUACIÓN: 2 PUNTOS****INSTRUCCIONES.**

MARQUE LA SOLUCIÓN CORRECTA CON UN ASPA (X) EN LA CASILLA DEBAJO DE LA LETRA CORRESPONDIENTE. SOLO HAY UNA SOLUCIÓN CORRECTA Y MARCAR MÁS DE UNA RESPUESTA ANULARÁ LA PREGUNTA. LAS RESPUESTAS INCORRECTAS NO RESTAN DE LA PUNTUACIÓN FINAL DEL SUPUESTO. NO ES NECESARIO JUSTIFICAR LAS RESPUESTAS.

CADA PREGUNTA VALE 0,2 PUNTOS.

Pregunta 1.1: Indique en cuál de las siguientes situaciones existe causa de incompatibilidad para el cargo de auditor de cuentas:

- A. Nombramiento del auditor como interventor judicial por el juzgado en un expediente de suspensión de pagos.
- B. El director financiero de la entidad auditada es tío de uno de los miembros del equipo del encargo, distinto al auditor principal responsable y de las personas con capacidad para influir en el encargo.
- C. El CEO de la entidad auditada es compañero de pádel de un socio de la firma de auditoría, que no es persona con capacidad para influir en el encargo ni forma parte del resto del equipo del encargo de auditoría.
- D. Un miembro del equipo del encargo de auditoría, que se incorporó a la firma de auditoría hace 3 años, fue el responsable de la preparación de los registros contables del cliente hasta entonces.

A	B	C	D

Pregunta 1.2: En una situación de falta de independencia del auditor, ¿cuál de las siguientes afirmaciones es falsa?

- A. Supondría una falta de confianza en la opinión emitida en el informe de auditoría.
- B. El ICAC podría imponer sanciones administrativas.
- C. Podría ser causa que permita fundar la impugnación del acuerdo de la junta en el que se nombre al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.
- D. No afectaría a la estimación de la acción de impugnación de los acuerdos sociales de aprobación de las cuentas anuales.

A	B	C	D

Pregunta 1.3: ¿Cuál de los siguientes servicios es incompatible con la auditoría de cuentas anuales?

- A. Servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas para su presentación conforme a las NIIF.
- B. Servicios de revisión y asesoramiento técnico sobre borradores de cuentas anuales formuladas con arreglo al PGC para su conversión a las NIIF.
- C. Elaboración realizada por una firma de la red, de las cuentas anuales de una filial no significativa para la entidad auditada.
- D. Verificación del Estado de Información No Financiera.

A	B	C	D

Pregunta 1.4: En el caso de un auditor designado para el encargo de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2024, ¿cuál de los siguientes servicios podría prestar manteniendo su independencia?

- A. Valoración de la adquisición, por parte de la entidad auditada cuyo volumen de activos es de 10 millones de euros, dispone de 25 empleados y con 20 millones de euros de cifra de negocios, de una rama de actividad valorada en 150.000 euros.
- B. Valoración de las participaciones sociales de la entidad auditada para su transmisión inter vivos.
- C. Participación en juicio como perito de parte de la entidad, al objeto de valorar unos terrenos de la sociedad por importe de 500.000 euros.
- D. Prestar servicios de asesoría contable a una filial valorada en 50.000 euros.

A	B	C	D

Pregunta 1.5: Indique en cuál de las situaciones descritas a continuación las entidades constituyen red (considerando únicamente las circunstancias descritas en cada apartado):

- A. Dos sociedades de auditoría que han compartido recursos para el desarrollo de metodologías.
- B. Dos sociedades de auditoría han suscrito un acuerdo de colaboración con el fin de presentar una solicitud en un proceso de licitación de servicios.
- C. Dos sociedades de auditoría han suscrito un acuerdo de asociación para la realización de una auditoría conjunta.
- D. Dos sociedades de auditoría que comparten una página web común, bajo un mismo logo, con fines comerciales.

A	B	C	D

Pregunta 1.6: ¿En cuál de las siguientes situaciones existe una situación de incompatibilidad?

- A. El auditor principal responsable de una entidad aseguradora que venía realizando el trabajo de auditoría durante los últimos 3 ejercicios, abandona la firma de auditoría tras la firma del último informe, para pasar a desempeñar en esta entidad aseguradora, el puesto de director de auditoría interna en el ejercicio siguiente.
- B. El auditor principal responsable invierte en la entidad auditada a través de un fondo de inversión abierto, del que es partícipe.
- C. La sociedad de auditoría alquila una de sus oficinas a uno de sus clientes de auditoría.
- D. Un cliente de auditoría, entidad financiera, concede un préstamo a la sociedad de auditoría, a condiciones de mercado, para financiar su capital circulante.

A	B	C	D

Pregunta 1.7: Un auditor concurre a una licitación para prestar, de forma conjunta, servicios de auditoría de cuentas anuales y otros servicios distintos, para la que se exige que se establezca un importe único de honorarios que englobe todos los servicios. ¿Cuál de las siguientes afirmaciones no es correcta con relación a dicha licitación?

- A. Debe existir una separación entre los honorarios correspondientes a los trabajos de auditoría de cuentas y los de otros servicios distintos a los de auditoría.
- B. No pueden figurar por un importe global, sin especificar al menos los honorarios de auditoría individualizados.
- C. Los honorarios correspondientes a la auditoría de las cuentas anuales de la entidad no pueden estar condicionados o influidos por la prestación de otros servicios adicionales a dicha entidad, ni pueden tener carácter contingente.
- D. Los honorarios de ambos servicios deberán fijarse en función del esfuerzo estimado para cada trabajo, debiendo figurar en el contrato los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo.

A	B	C	D

Pregunta 1.8: El auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas consolidadas de un grupo de interés público, cuya matriz es española, debe solicitar las confirmaciones de independencia exigidas. ¿Cuál de las siguientes peticiones no es obligatoria?

- A. Auditores principales responsables de los componentes extranjeros bajo código IESBA.
- B. Revisor de calidad del encargo bajo normativa LAC y RLAC.
- C. Experto en cálculo actuarial perteneciente a una firma de la red, bajo normativa LAC y RLAC.
- D. Miembros del equipo bajo normativa LAC y RLAC.

Pregunta 1.9: ¿Para cuál de los siguientes clientes de auditoría la prestación de servicios de nóminas sería un servicio prohibido?

- A. Federación deportiva autonómica.
- B. Entidad reaseguradora.
- C. Sucursal de una entidad de crédito de un país de la UE.
- D. SOCIMI que cotiza en el BME Growth.

A	B	C	D

Pregunta 1.10: La sociedad A debe de auditar sus cuentas anuales individuales y consolidadas.

A efectos individuales el importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, ha sido de 1.500.000.000 de euros y a 3.000 empleados.

A efectos consolidados, el importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, ha sido de 2.500.000.000 de euros y a 4.800 empleados.

La sociedad A requiere a su auditor una propuesta de prestación de servicios fiscales relativos al tratamiento fiscal de la fusión por absorción de un competidor cuya cifra de negocios es de 1.000.000 de euros y cuenta con 1.500 empleados.

A efectos de independencia, ¿cuál de las siguientes situaciones produciría la prestación de este servicio?

- A. Servicio prohibido.
- B. Servicio incompatible.
- C. Amenaza de auto revisión.
- D. No existiría ningún impacto a efectos de independencia.

A	B	C	D

APARTADO 2. CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.

PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS

ENUNCIADO.

Usted ha sido designado, por tercer año consecutivo, auditor de las cuentas anuales individuales y consolidadas de la mercantil El Chico Avispado, S.A. (“ECASA”), cuyos estados financieros principales (balances de situación y cuentas de pérdidas y ganancias individuales y consolidadas) correspondientes a los ejercicios anuales terminados el 31 de diciembre de 2024 y 2023 se muestran a continuación.

Balance (Miles de euros)		Individual		Consolidado	
Epígrafe	Notas	2023	2024	2023	2024
Activo					
a) Activo no corriente		3.900	4.880	2.000	2.425
<i>I. Inmovilizado intangible</i>		<i>400</i>	<i>355</i>	<i>700</i>	<i>605</i>
4. Fondo de comercio	5	-	-	300	250
5. Aplicaciones informáticas	6	400	355	400	355
<i>II. Inmovilizado material</i>		<i>450</i>	<i>425</i>	<i>550</i>	<i>520</i>
1. Terrenos y construcciones		300	300	300	300
2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material		150	125	250	220
<i>IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</i>		<i>2.300</i>	<i>2.800</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
1. Instrumentos de patrimonio		2.300	2.800	-	-
<i>V. Inversiones financieras a largo plazo</i>		<i>500</i>	<i>1.025</i>	<i>500</i>	<i>1.025</i>
1. Instrumentos de patrimonio		500	400	500	400
2. Créditos a terceros	9	-	625	-	625
<i>VI. Activos por impuesto diferido</i>		<i>250</i>	<i>275</i>	<i>250</i>	<i>275</i>
b) Activo corriente		300	550	4.100	5.140
<i>III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</i>		<i>100</i>	<i>200</i>	<i>2.550</i>	<i>3.330</i>
3. Deudores varios	9	100	200	2.550	3.330
<i>V. Inversiones financieras a corto plazo</i>		<i>100</i>	<i>250</i>	<i>650</i>	<i>680</i>
4. Derivados		100	250	100	250
5. Otros activos financieros		-	-	550	430
<i>VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</i>		<i>100</i>	<i>100</i>	<i>900</i>	<i>1.130</i>
1. Tesorería		100	100	900	1.130
Total activo		4.200	5.430	6.100	7.565

Balance (Miles de euros)		Individual		Consolidado	
Epígrafe	Notas	2023	2024	2023	2024
Patrimonio neto y pasivo					
a) Patrimonio neto		(575)	200	(435)	610
a-1) Fondos propios		(675)	50	(535)	460
<i>I. Capital</i>		<i>500</i>	<i>500</i>	<i>500</i>	<i>500</i>
1. Capital escriturado		500	500	500	500
III. Reservas		-	-	-	-
<i>V. Resultados de ejercicios anteriores</i>		<i>(1.175)</i>	<i>(450)</i>	<i>(1.035)</i>	<i>(40)</i>
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)		(500)	(650)	(500)	(650)
<i>VII. Resultado del ejercicio</i>		<i>(675)</i>	<i>200</i>	<i>(535)</i>	<i>610</i>
<i>VIII. (Dividendo a cuenta)</i>		<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
a-2) Ajustes por cambio de valor		100	150	100	150
<i>II. Operaciones de cobertura</i>		<i>100</i>	<i>150</i>	<i>100</i>	<i>150</i>
<i>III. Otros</i>		<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
b) Pasivo no corriente		500	50	500	50
<i>I. Provisiones a largo plazo</i>		<i>-</i>	<i>50</i>	<i>-</i>	<i>50</i>
4. Otras provisiones	14	-	50	-	50
<i>II. Deudas a largo plazo</i>		<i>500</i>	<i>-</i>	<i>500</i>	<i>-</i>
2. Deudas con entidades de crédito		500	-	500	-
c) Pasivo corriente		4.275	5.180	6.035	6.905
<i>III. Deudas a corto plazo</i>		<i>3.525</i>	<i>4.180</i>	<i>4.225</i>	<i>4.880</i>
1. Operaciones comerciales y otros valores negociables		1.100	1.100	1.800	1.800
2. Deudas con entidades de crédito		2.425	3.080	2.425	3.080
4. Derivados		-	-	-	-
<i>V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</i>		<i>750</i>	<i>1.000</i>	<i>1.810</i>	<i>2.025</i>
3. Acreedores varios		750	1.000	1.750	1.830
5. Pasivos por impuesto corriente		-	-	60	195
Total patrimonio neto y pasivo		4.200	5.430	6.100	7.565

Cuenta de pérdidas y ganancias (Miles de euros)		Individual		Consolidado	
Epígrafe	Notas	2023	2024	2023	2024
A) Operaciones continuadas					
1. Importe neto de la cifra de negocios		300	1.200	850	2.530
6. Gastos de personal		(500)	(500)	(700)	(800)
7. Otros gastos de explotación		(100)	(200)	(200)	(400)
8. Amortización del inmovilizado	6 y 7	(225)	(225)	(225)	(230)
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	5 y 6	(100)	-	(100)	(50)
A.1) Resultado de explotación		(625)	275	(375)	1.050
13. Gastos financieros		(100)	(100)	(100)	(220)
14. Variación del valor razonable de instrumentos financieros		-	-	(50)	(50)
A.2) Resultado financiero		(100)	(100)	(150)	(270)
A.3) Resultado antes de impuestos		(725)	175	(525)	780
17. Impuesto sobre beneficios		50	25	(10)	(170)
A.4) Resultado del ejercicio procedente de las operaciones continuadas		(675)	200	(535)	610
A.5) Resultado del ejercicio		(675)	200	(535)	610

A continuación, se muestran extractos de las notas de la memoria consolidada correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2024.

Nota 1: Naturaleza del Grupo.

El Chico Avispado, S.A. (“ECASA” o la “Sociedad dominante”) es una sociedad española constituida en 2019 dedicada al desarrollo de medios de pago para pymes españolas con presencia en Latinoamérica, con el fin de facilitar el giro de pagos y cobros de las pymes con clientes y proveedores en esos países y con las administraciones tributarias de los mismos.

(...)

Con el propósito de desarrollar sus actividades, con fecha 25 de enero de 2020, ECASA constituyó una sociedad filial en Brasil (ECASA BRA) mediante una aportación dineraria de 1.000 miles de euros y, con fecha 15 de marzo de 2023, adquirió el 100% de una sociedad chilena (PAGOS CHIL) por un importe de 1.300 miles de euros. (Ver nota 5). Al 31 de diciembre de 2024, el Grupo ECASA sigue contando con estas dos sociedades, habiendo realizado una aportación de capital adicional de 500 miles de euros en ECASA BRA.

Las presentes cuentas anuales consolidadas del Grupo ECASA se presentan en euros, que es la moneda funcional de la Sociedad dominante, y han sido formuladas por el Consejo de Administración de ECASA y se encuentra pendientes de aprobación por la Junta de Accionistas.

(...)

Nota 3: Empresa en funcionamiento.

Al 31 de diciembre de 2024, la Sociedad dominante presenta una cifra total de patrimonio neto de 200 miles de euros, que se encuentra por debajo del 50% de la cifra del capital social (500 miles de euros). Adicionalmente, el fondo de maniobra del grupo arroja una cifra negativa de 4.630 miles de euros y los resultados negativos de ejercicios anteriores ascienden a un importe de 650 miles de euros. Estos hechos indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad dominante y del grupo para continuar como empresa en funcionamiento. En este contexto, los administradores de ECASA han iniciado negociaciones con los bancos acreedores para reestructurar la deuda a corto plazo y cuentan con un plan de negocios que arroja resultados positivos en los siguientes 3 ejercicios (que vienen a estar secundados por los resultados positivos conseguidos en el ejercicio 2024 de 200 miles de euros) mediante los cuales, en el ejercicio 2025, se revertirían las circunstancias que dan lugar a la incertidumbre material. Por este motivo, los administradores de ECASA han continuado aplicando el principio de empresa en funcionamiento en la formulación de las presentes cuentas anuales consolidadas.

(...)

Nota 5: Fondo de comercio.

A continuación, se muestra el movimiento del fondo de comercio, durante los ejercicios 2023 y 2024:

Aplicaciones informáticas (Miles de euros)	Saldo bruto	Deterioro acumulado	Saldo neto
Saldo al 1 de enero de 2023	-	-	-
Altas	300	-	300
Bajas	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2023	300	-	300
Altas	-	(50)	(50)
Bajas	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2024	300	(50)	250

El Grupo identifica las unidades generadoras de efectivo como las unidades de reporting. Como se indica en la nota (...), el grupo tiene dos unidades de reporting, que son España y LATAM. La totalidad del fondo de comercio, habiéndose generado en la adquisición de PAGOS CHIL, ha sido asignado a la unidad de LATAM.

Con carácter anual, el Grupo evalúa la existencia de indicios de deterioro y realiza un test de deterioro consistente en comparar el valor contable de la unidad de reporting con su valor en uso, que estima como el valor actual de los flujos que espera recibir. Durante el ejercicio 2024, el Grupo ha registrado un deterioro de 50 miles de euros.

Nota 6: Otros activos intangibles.

A continuación, se muestra el movimiento de otros activos intangibles, por tipo de activo, durante los ejercicios 2023 y 2024:

Aplicaciones informáticas (Miles de euros)	Saldo bruto	Amortización acumulada	Deterioro acumulado	Saldo neto
Saldo al 1 de enero de 2023	700	(200)	-	500
Altas	200	(200)	(100)	(100)
Bajas	-	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2023	900	(400)	(100)	400
Altas	155	(200)	-	(45)
Bajas	-	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2024	1.055	(600)	(100)	355

Los administradores de la Sociedad dominante han estimado que la vida útil de las aplicaciones informáticas es de 5 años.

Al 31 de diciembre de 2023, el Grupo había registrado un deterioro de 100 miles de euros correspondiente a aplicaciones informáticas que, habiendo quedado desfasadas, han de ser sustituidas por próximos desarrollos.

Al 31 de diciembre de 2023 y 2024 no existían aplicaciones informáticas totalmente amortizadas.

(...)

Nota 9: Activos financieros.

(...)

Créditos a terceros y deudores.

Los saldos de créditos a terceros y deudores se corresponden, en su integridad, a las cuentas a cobrar (a corto y largo plazo, respectivamente) con los clientes del Grupo por la prestación de servicios. A continuación, se muestra un detalle del vencimiento de estos saldos.

Vencimiento (Miles de euros)	1 mes	6 meses	12 me- ses	2 años	Resto	Total
2024	1.000	1.000	2.330	625	-	3.955
2023	1.000	1.000	550	-	-	2.550

Al 31 de diciembre de 2023 y 2024, el Grupo no ha registrado correcciones de valor de estos saldos.

(...)

Nota 14: Provisiones a largo plazo.

Al 31 de diciembre de 2024, la Sociedad dominante está siendo objeto de investigación por parte de una unidad policial en relación con la supuesta existencia de pagos realizados a cargos políticos de terceros países con el fin de obtener licencias para operar en ellos. Pese a que los administradores de la Sociedad dominante no tienen conocimiento de que se hayan producido tales pagos, y aunque la investigación se encuentra en una fase muy inicial, siguiendo el consejo de los asesores legales de la Sociedad dominante, se ha dotado una provisión de 50 miles de euros con la que hacer frente a eventuales quebrantos para la Sociedad dominante que se deriven de la investigación.

(...)

A través de las auditorías de años anteriores y mediante los procedimientos de indagación ante la dirección en el marco de las actividades de planificación y entendimiento de procesos que ha comenzado a realizar para la auditoría de las cuentas anuales individuales y consolidadas del ejercicio 2024, usted ha conocido la siguiente información:

Notas sobre el entendimiento del entorno y el negocio de la compañía.

ECASA no es una compañía de interés público, al no estar cotizada ni tener un volumen de activos y número de empleados suficiente para considerarse como tal. No obstante, de manera voluntaria, decidió preparar, ya en años anteriores, las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (“NIIF-UE”).

ECASA es propiedad de cinco accionistas que ostentan el 20% cada uno desde su constitución y que tienen presencia en el consejo de administración. El consejo de administración cuenta, además, con un consejero delegado del que depende la estructura organizativa de la sociedad, que cuenta con las siguientes áreas:

- Financiera, responsable de la preparación de la información financiera individual y consolidada, con la que usted interactúa a efectos de la auditoría.
- Ventas, que gestiona la relación con los clientes, los procesos de venta y gestión del cobro de facturas, antes de su pase al área jurídica en el caso de morosidad.
- Jurídica, que lleva cuestiones legales y la defensa de la sociedad, y la gestión de facturas morosas.
- Recursos Humanos.

Al no tratarse de una entidad cotizada, ECASA no tiene la obligación de contar con una unidad de auditoría interna. Sin embargo, cuenta con dicha función de manera voluntaria, cuyo director reporta al consejo de administración directamente.

El consejo de administración es quien propone a la Junta la decisión de nombrar auditor y sus miembros son los responsables últimos del gobierno de la compañía, ante quien usted reporta como auditor de las cuentas anuales.

ECASA ofrece servicios de giro de pagos y cobros entre empresas españolas y empresas situadas en LATAM, a cuya red bancaria tiene acceso mediante las filiales en Brasil y Chile. Habiéndose constituido en 2019, los primeros ejercicios, en los que todavía no operaba en estos países, estuvieron marcados por fuertes pérdidas debidas a la contratación de personal y a campañas publicitarias y de desarrollo. En 2020, fundó la filial en Brasil, con la que comenzó a operar en ese país y otros países de Latinoamérica, y, en 2023, adquirió una sociedad en Chile que está comenzando a funcionar. El ejercicio 2024 ha marcado un cambio de tendencia, habiendo consolidado la operativa en España y en esos países, con

una masa de clientes crítica que le ha permitido arrojar resultados positivos, según ha indicado la dirección.

En auditorías de ejercicios anteriores, usted no ha identificado diferencias de auditoría.

Notas sobre el entendimiento del proceso de ventas.

- La compañía ofrece sus servicios de pagos a empresas españolas que operan en Latinoamérica. ECASA actúa como agente de pagos, teniendo cuentas en ambos países y efectuando las transferencias por cuenta de sus clientes.
- Hay dos servicios:
 - Servicios discrecionales: cada vez que una empresa quiere girar un pago o cobro a una filial, cliente o proveedor de estos países, puede contratar el servicio y pagar un precio, basado en un porcentaje fijo de la transacción.
 - Tarifa plana: los clientes contratan la posibilidad de hacer transferencias durante un periodo indefinido a cambio de un precio fijo pagado *ex-ante* y luego un porcentaje de la transacción, muy inferior al que aplicaría en el caso de contratar un servicio discrecional.
- La compañía utiliza el aplicativo ATP para el registro de las transacciones y la gestión de clientes, que tiene una interfaz con el aplicativo contable. Hay dos maneras de registrar las transacciones:
 - Transacciones automáticas: la transferencia del cliente es registrada en el sistema ATP una vez está solicitada y realizada y genera tanto la facturación como, posteriormente, los apuntes contables. Además, la aplicación ATP genera un reporte automático listando las brechas entre las transacciones registradas y los movimientos de tesorería y, mensualmente, el área de contabilidad obtiene dicho reporte y analiza las brechas identificadas.
 - Transacciones manuales: el asiento del registro del ingreso y la cuenta a cobrar se solicita por la dirección de ventas y se aprueba por el director financiero, que revisa el apunte solicitado con la documentación soporte antes de su registro.

- Con carácter mensual, el área financiera obtiene un *ageing* de facturas y analiza aquellas con una antigüedad superior a un mes, requiriendo hacer un seguimiento a la dirección de ventas para asegurarse el cobro de la factura.
 - Además, con carácter mensual, el área financiera analiza facturas con antigüedad superior a 120 días y, salvo explicación justificada por la dirección de ventas o la dirección financiera, deterioro al 100% del saldo a cobrar y pasa su gestión a asesoría jurídica.
 - La directora financiera revisa mensualmente el análisis realizado por su área, analizando en detalle las facturas nuevas con más de 120 días de antelación y las explicaciones dadas sobre su seguimiento y aprueba el importe de deterioro que, en su caso, se deba registrar.
- A través de indagaciones con la dirección, realizadas en el contexto de los procedimientos analíticos que efectúa para confirmar nuestro entendimiento del proceso, a usted le han contado que:
- En el ejercicio 2024, se aprecia un incremento del volumen de los ingresos por comisiones debido al incremento del negocio y a la consolidación de una masa crítica de clientes.
 - Sin embargo, este incremento se ha basado también en campañas comerciales consistentes en permitir el aplazamiento de pagos en periodos más allá de los inicialmente previstos, llegando incluso a superar el año.
 - Por ello, aunque se aprecie un incremento tanto del saldo de deudores como de la antigüedad de las facturas emitidas, la dirección financiera no está dotando provisiones por deterioro.
 - Por ello también, por ahora, en el ciclo de caja no se ve un volumen de cobros consistente con el incremento de la actividad.
 - Usted ha observado que el incremento de ventas obedece, principalmente al uso de servicios discrecionales que se han ido registrando mediante apuntes manuales en los tercer y cuarto trimestres del ejercicio. A continuación, se muestra un resumen comparando los ingresos por comisiones por tipo de registro en 2023 y 2024:

2024	1º Trim.	2º Trim.	3º Trim.	4º Trim	Total
Transacciones automáticas	75	75	100	150	400
Transacciones manuales	25	50	250	475	800
Total	100	125	350	625	1.200

2023	1º Trim.	2º Trim.	3º Trim.	4º Trim	Total
Transacciones automáticas	20	50	75	50	195
Transacciones manuales	30	25	25	25	105
Total	50	75	100	75	300

- El *ageing* de clientes que le han facilitado es consistente con la información que se desglosa en la nota de la memoria.
- Finalmente, usted ha observado que todas las transacciones se han registrado en euros, con independencia del país receptor o emisor de la transferencia.

Notas sobre el entendimiento del proceso de activación de activos intangibles.

- La compañía ha activado los distintos aplicativos y sus mejoras, ocurridas tanto en 2023 como 2024, estimando una vida útil de 5 años.
- Para soportar la activación, el área financiera identifica por separado cada aplicación adquirida y/o desarrollo efectuado y documenta el uso que se le va a dar en el negocio.
- Posteriormente, en cada fecha de cierre, el área financiera evalúa si cada aplicación sigue en uso y, para las que no, determina si es necesario registrar algún deterioro.
- La directora financiera revisa el análisis de activación de las aplicaciones y, con carácter anual, la evaluación que ha realizado el área financiera y aprueba, en su caso, si es necesario reconocer algún deterioro.
- A través de indagaciones con la dirección, realizadas en el contexto de la revisión analítica, le han contado que:

- En el ejercicio 2023, la dirección decidió deteriorar una parte del software ATP que había quedado obsoleto y activó las mejoras correspondientes para ponerlo al día.
- Durante el ejercicio 2024, se han seguido activando mejoras.
- La dirección financiera estima que, con carácter anual, es necesario seguir activando actualizaciones del software, sin ser necesario modificar la vida útil estimada.

Notas sobre el entendimiento del proceso de evaluación de deterioro de fondos de comercio.

- Con carácter anual, el área financiera realiza un test de deterioro del fondo de comercio. A tal efecto, compara el valor en uso de la unidad generadora de efectivo con su valor recuperable.
- Definición de UGE: se ha definido la UGE como la unidad de reporting. Hay dos unidades de reporting: España y LATAM. La totalidad del fondo de comercio, que obedece a una adquisición en Chile, ha sido asignada a LATAM.
- Estimación del valor recuperable: la dirección financiera utiliza un modelo de valoración consistente en un descuento de flujos.
 - Los flujos a descontar se basan en proyecciones de caja de las unidades de reporting, que realiza la propia dirección, estimando las tasas de crecimiento del negocio, en base a su expectativa del crecimiento de su base de clientes y de la inflación en cada país. Para ello, la dirección financiera se basa en publicaciones de los bancos centrales de dichos países, pero no cuenta con otros datos o un equipo técnico que las valide.
 - Tasas de descuento y cálculos: para estimar las tasas de descuento y efectuar los cálculos de valoración sobre la base de las proyecciones realizadas, la dirección ha contratado a un consultor externo que realiza un informe de valoración que incluye, además de la valoración de las unidades de reporting:
 - Un detalle de las fuentes utilizadas para determinar la tasa de descuento, y

- Un análisis de sensibilidad, que refleja una alta volatilidad en la valoración de las UGE a cambios en la tasa de descuento.
- La directora financiera revisa el test de deterioro una vez éste ha sido preparado por su área y compara la valoración considerada con el informe de valoración entregado por el tercero. Además, revisa que los flujos considerados en la valoración coincidan con el presupuesto y que las hipótesis consideradas por el experto están debidamente soportadas.

Notas sobre el entendimiento del proceso de consolidación.

- La dirección financiera de ECASA consolida la información financiera de los componentes y prepara las cuentas anuales consolidadas.
- Los componentes registran localmente las transacciones y preparan el paquete de consolidación con normas de contabilidad locales.
- La dirección financiera de ECASA homogeniza la información a las NIIF-UE.

Además, cuenta con la siguiente información del balance de situación y la cuenta de resultados de los componentes:

Balance (Miles de euros) Epígrafe	Brasil		Chile	
	2023	2024	2023	2024
Activo				
a) Activo no corriente	100	95	-	-
<i>I. Inmovilizado intangible</i>	-	-	-	-
4. Fondo de comercio	-	-	-	-
5. Aplicaciones informáticas	-	-	-	-
<i>II. Inmovilizado material</i>	<i>100</i>	<i>95</i>	-	-
1. Terrenos y construcciones	-	-	-	-
2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material	100	95	-	-
<i>IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</i>	-	-	-	-
1. Instrumentos de patrimonio	-	-	-	-
<i>V. Inversiones financieras a largo plazo</i>	-	-	-	-
1. Instrumentos de patrimonio	-	-	-	-
2. Créditos a terceros	-	-	-	-
<i>VI. Activos por impuesto diferido</i>	-	-	-	-
b) Activo corriente	1.950	2.440	1.850	1.850
<i>III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</i>	<i>1.250</i>	<i>1.930</i>	<i>1.200</i>	<i>1.200</i>
3. Deudores varios	1.250	1.930	1.200	1.200
<i>V. Inversiones financieras a corto plazo</i>	<i>200</i>	<i>80</i>	<i>350</i>	<i>350</i>
4. Derivados	-	-	-	-
5. Otros activos financieros	200	80	350	350
<i>VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</i>	<i>500</i>	<i>430</i>	<i>300</i>	<i>300</i>
1. Tesorería	500	430	300	300
Total activo	2.050	2.535	1.850	1.850

Balance (Miles de euros) Epígrafe	Brasil		Chile	
	2023	2024	2023	2024
Patrimonio neto y pasivo				
a) Patrimonio neto	1.035	1.555	1.105	1.105
a-1) Fondos propios	1.035	1.555	1.105	1.105
<i>I. Capital</i>	<i>1.000</i>	<i>1.500</i>	<i>1.000</i>	<i>1.000</i>
1. Capital escriturado	1.000	1.500	1.000	1.000
III. Reservas	-	-	-	-
<i>V. Resultados de ejercicios anteriores</i>	<i>35</i>	<i>55</i>	<i>105</i>	<i>105</i>
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	-	-	-	-
<i>VII. Resultado del ejercicio</i>	<i>35</i>	<i>355</i>	<i>105</i>	<i>105</i>
<i>VIII. (Dividendo a cuenta)</i>	<i>-</i>	<i>(300)</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
a-2) Ajustes por cambio de valor	-	-	-	-
<i>II. Operaciones de cobertura</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>III. Otros</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
b) Pasivo no corriente	-	-	-	-
<i>I. Provisiones a largo plazo</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
4. Otras provisiones	-	-	-	-
<i>II. Deudas a largo plazo</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
2. Deudas con entidades de crédito	-	-	-	-
c) Pasivo corriente	1.015	980	745	745
<i>III. Deudas a corto plazo</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>700</i>	<i>700</i>
1. Operaciones comerciales y otros valores negociables	-	-	700	700
2. Deudas con entidades de crédito	-	-	-	-
4. Derivados	-	-	-	-
<i>V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</i>	<i>1.015</i>	<i>980</i>	<i>45</i>	<i>45</i>
3. Acreedores varios	1.000	830	-	-
5. Pasivos por impuesto corriente	15	150	45	45
Total patrimonio neto y pasivo	2.050	2.535	1.850	1.850

Cuenta de pérdidas y ganancias (Miles de euros)	Brasil		Chile	
Epígrafe	2023	2024	2023	2024
A) Operaciones continuadas				
1. Importe neto de la cifra de negocios	250	1.030	300	300
6. Gastos de personal	(100)	(200)	(100)	(100)
7. Otros gastos de explotación	(100)	(200)	-	-
8. Amortización del inmovilizado	-	(5)	-	-
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-	-	-	-
A.1) Resultado de explotación	50	625	200	200
13. Gastos financieros	-	(120)	-	-
14. Variación del valor razonable de instrumentos financieros	-	-	(50)	(50)
A.2) Resultado financiero	-	(120)	(50)	(50)
A.3) Resultado antes de impuestos	50	505	150	150
17. Impuesto sobre beneficios	(15)	(150)	(45)	(45)
A.4) Resultado del ejercicio procedente de las operaciones continuadas	35	355	105	105
A.5) Resultado del ejercicio	35	355	105	105

Notas sobre la evaluación del principio de empresa en funcionamiento.

- La dirección financiera le ha facilitado el acuerdo que ECASA ha negociado con los bancos acreedores para reestructurar la deuda, firmado por todas las partes.
- También le ha facilitado un plan de negocio a 3 años, cuya razonabilidad usted ha podido evaluar.

Adicionalmente a lo anterior:

- Ha leído la siguiente noticia aparecida en El Heraldó Dominicó:

“Continúan las pesquisas policiales en la sede de ECASA en relación con la filtración de los mensajes de correo electrónico del presidente del Club de Hípica, que pondrían de manifiesto una supuesta red de tráfico de influencias con miembros de las secretarías de extranjería de varios países de América del Sur para conseguir el establecimiento de empresas españolas en la región, y de la que podría haberse beneficiado ECASA. Eso no lo sabremos con certeza hasta que la policía y el juzgado de instrucción terminen los procedimientos preceptivos. Lo que sí sabemos, porque está blanco sobre negro, es que el presidente de ECASA habría accedido a financiar carreras de caballos a las que asistían varios miembros de

dichas casas de extranjería en los mismos años en que su compañía establecía sedes en Brasil y en Chile. ¿Casualidad? Ya veremos.”

- El director del área jurídica de ECASA le ha enviado el siguiente correo electrónico:

“Estimado: como continuación de la conversación mantenida, le confirmo que no tengo conocimiento de que se hayan producido pagos irregulares con el fin de obtener licencias para operar en Brasil y en Chile. Hemos contratado a la sociedad Analistas Forenses con el fin de llevar a cabo un análisis de los correos de la alta dirección y poder evaluar, tras conocer los resultados, si existe algún fundamento en las noticias que han ido apareciendo recientemente en los medios. No obstante, tras discutirlo con el área financiera, hemos considerado oportuno dotar una provisión de 50 miles de euros para hacer frente a posibles sanciones, de acuerdo con una primera estimación maximalista que hemos realizado con el soporte de nuestros asesores legales externos.”

TAREA POR DESARROLLAR.

PREGUNTA 2.1: PROCEDIMIENTOS A REALIZAR POR EL AUDITOR EN RELACIÓN CON EL FRAUDE (PUNTOS: 0,1).

Indique cuál de los siguientes es un procedimiento que usted debe realizar como auditor de ECASA en relación con la noticia que ha leído en El Heraldo Dominico, con el fin de valorar si de ella se desprenden riesgos de fraude. Justifique su respuesta.

- A. Realizar indagaciones ante la dirección sobre la valoración que ésta haya realizado del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales, así como si tienen conocimiento de si esta situación ha venido generada por un fraude interno.
- B. Iniciar una investigación forense para conocer la veracidad de las alegaciones, su origen y, en su caso, los efectos que se deriven de ellas.
- C. Solicitar una respuesta de los abogados externos de la compañía para que le detallen los hechos que están en su conocimiento, y su evaluación jurídica.
- D. Todos los procedimientos anteriores son adecuados.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Sólo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará

la pregunta. La respuesta debe de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D

Pregunta 2.2: ENTENDIMIENTO SOBRE EL ENTORNO DE CONTROL (PUNTOS: 0,1).

Indique cuál de los siguientes elementos no forma parte de los componentes del sistema de control interno de la dirección financiera de ECASA en relación con la preparación de la información financiera, sobre los que usted quiere adquirir un conocimiento en el marco de su auditoría del ejercicio 2024. Justifique su respuesta.

- A. El modo en que la dirección ejerce sus responsabilidades.
- B. El modo en que los responsables de gobierno demuestran su independencia de la dirección.
- C. El modo en que la función de auditoría interna organiza el plan de auditoría anual.
- D. El modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de sus objetivos.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. La respuesta debe de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D

Pregunta 2.3: COMUNICACIONES CON LOS RESPONSABLES DE GOBIERNO (PUNTOS: 0,1).

Cuál de las siguientes cuestiones no es obligatoria que comunique a los responsables de gobierno de ECASA en el marco de su auditoría del ejercicio 2024. Justifique su respuesta.

- A. La responsabilidad del auditor de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros.
- B. El clausulado específico del contrato de la auditoría.
- C. Una descripción del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados.
- D. La opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. La respuesta debe de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D

Pregunta 2.4: AUDITORÍAS DE GRUPO (PUNTOS: 0,1).

En relación con la estrategia global de su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA del ejercicio 2024, usted ha determinado que los componentes de Brasil y Chile son significativos y que, no teniendo usted la posibilidad de auditar las transacciones de dichos componentes, se hace necesario involucrar a auditores locales. Indique cuál de las siguientes afirmaciones no es verdadera. Justifique su respuesta.

- A. Usted tiene que determinar que los auditores de los componentes de Chile y Brasil tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente.
- B. Usted, como auditor del grupo, no asume ninguna responsabilidad en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las transacciones que se registren en los componentes, porque este procedimiento es realizado por los auditores de los componentes.
- C. Para las áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo sobre los que los auditores de los componentes están determinando los procedimientos de auditoría posteriores, usted evaluará lo adecuado del diseño y aplicación de dichos procedimientos posteriores.
- D. Usted, como auditor del grupo, determinará el umbral a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente se le deben comunicar a usted.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. La respuesta debe de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección

A	B	C	D

Pregunta 2.5: CÁLCULO DE LA MATERIALIDAD (PUNTOS: 0,5).

A los efectos de su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA del ejercicio 2024, calcule las cifras de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y de materialidad de ejecución. Justifique la respuesta y señale los efectos que tendrá en su planificación.

Pregunta 2.6: PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS Y EVALUACIÓN DE RIESGOS (PUNTOS: 0,5).

2.6.1. Determine, en base a la información que se proporciona en el supuesto, los posibles riesgos que se pueden derivar de los procedimientos que ha realizado para obtener un entendimiento de las siguientes áreas, referidas a los estados financieros individuales de ECASA.

- a) aplicaciones informáticas.
- b) deudores varios.
- c) ingresos por comisiones.

2.6.2. En base a la respuesta anterior, señale cuáles son, a su juicio profesional, las áreas de mayor riesgo de incorrección material.

2.6.3. Indique qué controles ha identificado para mitigar los riesgos de incorrección valorados.

Pregunta 2.7: DISEÑO DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA SUSTANTIVOS (PUNTOS: 1).

Esta pregunta versa sobre el área de fondo de comercio de las cuentas anuales consolidadas de ECASA. Para resolver esta pregunta, considere que ha decidido no confiar en los controles de la compañía.

2.7.1. Indique qué premisas y riesgos de incorrección material ha identificado. Identifique, de entre de los riesgos de incorrección material valorados, cuáles pueden ser riesgos significativos o riesgos de fraude. Razone por qué ha considerado dichos riesgos significativos o riesgos de fraude. (Si lo estima oportuno, puede dar su respuesta en el formato tabular que se muestra a continuación, en cuyo caso puede incluir el razonamiento en una hoja aparte).

Riesgos de incorrección material	Premisas					¿Riesgo significativo o de fraude?
	E	I	V	D/O	P	
#1						
#2						
...						

Siglas: E = Existencia, I = Integridad/Compleitud, V = Valoración/Medición, D/O = Derechos y obligaciones, P = Presentación/Desglose

2.7.2. Diseñe una respuesta de auditoría a los riesgos de incorrección material valorados.

Pregunta 2.8: AUDITORÍAS DE GRUPO (PUNTOS: 0,6).

Como auditor de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, usted debe considerar si los negocios de las filiales de ECASA en Brasil y Chile son significativos y si, para poder formarse una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas, necesita auditar las transacciones de estas filiales. Sabe que no dispone de recursos en dichos países, por los que, en su caso, debería recurrir a auditores locales.

2.8.1. Indique qué cuestiones considera usted para evaluar la necesidad o no de involucrar a auditores locales y, en su caso, indique si decide involucrar a un auditor local en la auditoría de alguno de los componentes.

2.8.2. Suponga que ha decidido involucrar a auditores locales para auditar ambos componentes. Indique qué cuestiones ha comunicado usted a los auditores locales relacionadas con la materialidad y la valoración de los riesgos de incorrección.

2.8.3. Suponga que ha decidido involucrar a auditores locales para auditar ambos componentes. Indique qué procedimientos ha de realizar usted, como auditor de los estados financieros consolidados, para cerciorarse de que la información financiera que proviene de las dos filiales está libre de incorrección material.

APARTADO 3. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA Y SU EFECTO EN EL INFORME DEL AUDITOR

PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS

Pregunta 3.1: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2, indique cuál de las siguientes cuestiones debe considerar para determinar las cuestiones clave de la auditoría o aspectos más relevantes de la auditoría a comunicar en su informe. Justifique su respuesta.

- A) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos.
- 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.
- C) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.
- D) La existencia de fraudes cometidos por la dirección de la compañía.
- E) Todas las anteriores.
- F) Solo las cuestiones referidas en las letras A, B y C.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. La respuesta debe de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D	E	F

Pregunta 3.2: (Puntos: 0,5).

En su borrador de informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA correspondientes al ejercicio 2024, preparadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, que ha preparado alguien de su equipo de auditoría, usted lee el siguiente apartado sobre las responsabilidades del auditor. Corríjalo sobre esta misma hoja.

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

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

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, que garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales consolidadas.

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría.

También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.*
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, para concluir sobre la eficacia del control interno del Grupo.*

- *Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores de la sociedad dominante.*
- *Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores de la sociedad dominante, del principio contable de empresa en funcionamiento y basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales consolidadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.*
- *Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales consolidadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales consolidadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.*
- *Obtenemos evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas. Somos responsables de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.*

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

Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la sociedad dominante, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.

Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión, y concluimos sobre la exactitud de su registro y desglose.

Pregunta 3.3: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2, usted ha identificado que la nota de la memoria correspondiente al fondo de comercio no incluye información sobre las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que ha asociado el fondo de comercio. Determine el efecto de esta situación en la formación de sus conclusiones y redacte los apartados de “opinión” y “fundamento de la opinión” de su informe de auditoría. (Puede obviar los párrafos estándar del informe.)

Pregunta 3.4: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2, usted ha determinado que era necesario obtener la respuesta del bufete de abogados que está asesorando a la compañía en relación con la investigación policial que se describe en el supuesto y la nota de la memoria que se incluye sobre el apartado de provisiones por contingencias. Sin embargo, en la fecha en la que tiene que emitir su informe de auditoría, todavía no ha recibido dicha respuesta. Determine el efecto de esta situación en la formación de sus conclusiones y redacte los apartados de “opinión” y “fundamento de la opinión” de su informe de auditoría. (Puede obviar los párrafos estándar del informe).

Pregunta 3.5: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2:

- 3.5.1. Determine si, con la información de la que dispone, los administradores han desglosado adecuadamente las circunstancias que podrían afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.
- 3.5.2. Indique y justifique si considera necesario hacer referencia a dicha situación en su informe de auditoría y, en su caso, redacte el párrafo correspondiente.

Pregunta 3.6: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2, usted ha determinado que la evaluación del deterioro del fondo de comercio es la única área de mayor riesgo valorado de incorrección material de las cuentas anuales consolidadas. Redacte el apartado de cuestiones clave de la auditoría o aspectos más relevantes de la auditoría del informe del auditor. Para ello, puede considerar la respuesta que ha dado a la pre-

gunta 2.7.2. (A los efectos de esta pregunta, no tenga en consideración ninguna de las circunstancias descritas en las preguntas anteriores de este apartado 3).

APARTADO 4. GESTIÓN DE LA CALIDAD**PUNTUACIÓN: 2 PUNTOS****ENUNCIADO.**

La firma de auditoría LIMANES AUDITORES, S.L.P., ha diseñado e implementado un Sistema Interno de Gestión de Calidad, cuyas características más relevantes son las siguientes:

- Su consejo de administración está formado por 3 socios, 2 de ellos auditores y el otro es el líder de la línea de negocio de consultoría. Descansando la responsabilidad última del Sistema Interno de Gestión de Calidad en el consejo de administración.
- El negocio de la firma se estructura en dos líneas, auditoría y aseguramiento, y consultoría. Opera en todo el territorio nacional, y cuenta con 10 oficinas ubicadas en las principales capitales del país.
- En cada una de las oficinas cuentan con dos socios de auditoría, siendo uno de ellos además el responsable de la gestión de la oficina, y con tres gerentes.
- La responsabilidad operativa del sistema de gestión de calidad, salvo la de aquellos componentes para los que ha sido nombrado otro responsable, recae en el socio D. Luis P.R., uno de los socios fundadores de la firma, miembro del consejo de administración y con una experiencia de más de treinta años.
- Dentro de su proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría, esta ha establecido los objetivos de calidad de acuerdo con lo especificado por la NIGC-ES 1, en particular, para el componente de independencia, la firma ha establecido los siguientes:
 - La firma de auditoría y su personal:
 - conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos; y
 - cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos.

- Otras personas, incluidas la red, las firmas de la red, las personas de la red o de las firmas de la red, o los proveedores de servicios sujetos a los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos:
 - conocen los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación; y
 - cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación.
 - La firma de auditoría obtiene, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.
 - La firma proporciona información y asistencia sobre independencia de forma adecuada y oportuna a los equipos de los encargos.
- Como responsable de independencia se ha designado a D. Quintín B.G., socio veterano de la Firma, con más de 25 años de experiencia. D. Quintín ha identificado una serie de riesgos significativos en el área de independencia y ha establecido respuestas, en particular:
- Ha implementado un programa en el que se deben de registrar todas las estructuras societarias de los clientes de la firma, identificando las matrices y entidades controladas directa e indirectamente por estos.
 - Todo el personal de auditoría debe de realizar una declaración anual de independencia y declarar sus intereses financieros.
 - Adicionalmente también de declarar su independencia anualmente los socios de consultoría.
 - Se ha establecido un procedimiento para el testeo del cumplimiento de los requerimientos de independencia personales, consistente en verificar una muestra representativa de las declaraciones anuales de independencia y de intereses financieros, asegurándose de la integridad de la población a seleccionar, incorporando criterios de riesgo para la selección de la muestra y estableciendo un proceso para tratar las deficiencias detectadas y la comunicación del resultado.

- En cuanto al análisis de amenazas y salvaguardas, el auditor de cada encargo debe realizar su estudio antes de la aceptación y/o continuidad de cada encargo y antes de la emisión del informe de auditoría, para lo cual debe de cumplimentar los formularios elaborados por la firma y documentarlo en el archivo de trabajo del encargo.
- En cuanto al proceso de aceptación y continuidad, una vez recibida la propuesta, se debe de realizar el estudio del cliente, la disponibilidad de recursos, para lo que se debe de consultar al responsable de cada oficina que gestiona el plan de trabajo, y realizar el estudio de la independencia. Los encargos, si son aceptados, se clasifican en tres niveles de riesgo, bajo, medio y alto, que incluye a las EIP.
- En el área de recursos humanos, las políticas de evaluación y remuneración se distinguen entre socios y resto del personal.
- Para los socios, es D. Luis P.R. quien evalúa a cada socio en base a la facturación de cada uno de ellos y del margen de beneficio de su cartera, y propone al consejo de administración su remuneración en base a esta evaluación.
- Para el resto del personal, es la directora de RRHH, Dª Ana M.G. quien, a través de los cuestionarios de evaluación realizados en las oficinas por los superiores inmediatos en la cadena de mando de cada uno de los evaluados, establece junto a los responsables de cada oficina, los ratings de evaluación, donde su principal peso corresponde a criterios de calidad, y realiza la propuesta de remuneración a D. Luis P.R. de acuerdo con las tablas salariales aprobadas por el Consejo de Administración.
- En esta área se ha establecido un procedimiento para la asignación de 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 los encargos, para lo cual se han implementado herramientas de seguimiento de la carga de trabajo y se han desarrollado los conceptos de competencia y capacidad en función del tipo de encargo.
- Sin embargo, dentro del componente de recursos, la responsabilidad de los recursos intelectuales se ha designado a la socia Dª Rosalía F. C.
- En lo relativo a la realización de encargos, Dª Rosalía F. C. es la responsable del área de riesgos y control de calidad de la firma, así como la responsable de elaborar y adaptar su metodología y de seleccionar y designar a los revisores de calidad de los encargos.

- Únicamente son objeto de revisión los encargos de EIP, los revisores se seleccionan de entre los socios de la firma, dependiendo su especialización y antigüedad, aunque siempre se asignará como revisor un socio de su misma oficina.
- Su principal política es que las revisiones deben de finalizarse antes de emitirse el informe de auditoría.
- Respecto a la Información y comunicación, la firma considera que no es necesario, de acuerdo con sus propias características, establecer un componente específico para estas funciones, sino que es suficiente repartirlas entre los demás componentes.
- La responsabilidad del componente de seguimiento también recae sobre D^a Rosalía, ya que se considera que es la persona más indicada al ser la responsable de control de calidad y dirigir al equipo que diseña los controles relevantes de la firma.
- El seguimiento se realiza anualmente, por un equipo de gerentes dirigidos por D^a Rosalía.
- Para la revisión de encargos, se selecciona un encargo de cada socio en ciclos trianuales y la revisión del Sistema de Gestión de Calidad se realiza sobre cada uno de los componentes anualmente.
- Finalmente se elabora un informe de seguimiento que se comunica directamente al Consejo de Administración.

Instrucciones:

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente.

Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. Las respuestas incorrectas no restan de la puntuación final del supuesto. Las respuestas deben de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de cada pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

Pregunta 4.1: Con relación a la asignación de responsabilidades de la firma, ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es correcta? (Puntos: 0,4).

- A) La asignación de todas las responsabilidades se adecua a la normativa en vigor.
- B) La asignación de la responsabilidad última al Consejo de Administración de la firma no se ajusta a la normativa exigida.
- C) La firma debería de haber designado a un responsable del componente Aceptación y Continuidad.
- D) La directora de RRHH deberá ser un auditor de cuentas inscrito en el ROAC.

A	B	C	D

Pregunta 4.2: ¿Cuál de los siguientes objetivos de calidad no es adecuado? (Puntos: 0,4).

- A) La firma de auditoría y su personal:
 - i. conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos; y
 - ii. cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos.
- B) La firma de auditoría obtiene, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.
- C) La firma proporciona información y asistencia sobre independencia de forma adecuada y oportuna a los equipos de los encargos.
- D) Todos los objetivos de calidad establecidos son adecuados.

A	B	C	D

Pregunta 4.3: ¿Cuál de las siguientes respuestas diseñadas para responder a los riesgos identificados por la firma no está adecuadamente diseñada para cumplir con la normativa? (Puntos: 0,4).

- A) El procedimiento de cumplimiento de los requerimientos de independencia del personal.
- B) La construcción de las estructuras societarias.
- C) El proceso de análisis y aprobación de servicios de no auditoría (SNAs).
- D) La declaración anual de independencia.

A	B	C	D

Pregunta 4.4: Con relación al área de RRHH, ¿Cuál de las siguientes acciones no se ajusta a la normativa en vigor? (Puntos: 0,4).

- A) El procedimiento de evaluación y remuneración de los socios.
- B) El procedimiento de evaluación y remuneración del resto del personal.
- C) La asignación de la responsabilidad de esta área.
- D) El procedimiento de asignación de personal a los encargos.

A	B	C	D

Pregunta 4.5: ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es falsa? (Puntos: 0,4).

- A) La firma no ha cumplido con la NIGC1-ES al no implementar el componente de Información y Comunicación.
- B) La designación del responsable de seguimiento cumple con las disposiciones en vigor.
- C) La responsable de riesgos puede asumir la responsabilidad de los recursos intelectuales, aunque sean dos componentes del SIGC distintos.
- D) La revisión de calidad de los encargos por parte de los socios de cada oficina presenta un riesgo de calidad.

A	B	C	D

ENUNCIADO

ÍNDICE

APARTADO 1.	CONSOLIDACIÓN CONTABLE	4 PUNTOS Página__170
APARTADO 2.	EJERCICIOS DE CONTABILIDAD (3 SUPUESTOS)	4,5 PUNTOS Página__173
APARTADO 3.	PREGUNTAS TIPO TEST	1,5 PUNTOS Página__178

APARTADO 1. CONSOLIDACIÓN CONTABLE**PUNTUACIÓN: 4 PUNTOS****ENUNCIADO.**

VIRUS, S.A. (en adelante VIRUS), matriz de un grupo de sociedades radicada en España, formula cuentas anuales consolidadas desde hace varios ejercicios por sobrepasar los límites establecidos en la legislación mercantil.

A mediados del actual ejercicio (20X1), VIRUS ha adquirido una participación del 25% de la sociedad española SANGRE, S.A. (en adelante SANGRE), entidad sin ninguna vinculación previa con el grupo, por un importe de 100.000 u.m. Dicha participación le confiere al grupo VIRUS nombrar a un miembro del consejo de administración de SANGRE. El patrimonio neto contable de SANGRE a la fecha de adquisición (30.06.20X1) se muestra a continuación:

Capital Social	60.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(20.000)
Resultado del ejercicio (PyG)	(10.000)
Total Patrimonio Neto a 30.06.20X1	30.000

Del análisis a fecha de la transacción de los activos y pasivos identificados en el balance de SANGRE, se desprende la existencia de una plusvalía inmobiliaria en una construcción no puesta de manifiesto contablemente por valor de 10.000 u.m. En el test realizado, ésta es la única diferencia identificada entre los valores contables y razonables. La vida útil estimada de ese activo es de 10 años.

Además, al cierre del ejercicio 20X1, se conoce que VIRUS vendió un terreno (aún no desarrollado) a SANGRE por 18.000 u.m (precios de mercado), abonados en dicha fecha, con un coste contable registrado en VIRUS de 12.000 u.m. SANGRE presenta este activo en sus estados individuales de cierre de ejercicio (31.12.20X1).

El patrimonio neto contable de SANGRE al cierre del ejercicio 20X1 y al cierre del ejercicio 20X4 se presenta a continuación:

Capital Social	60.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(20.000)
Resultado del ejercicio (PyG)	10.000
Total Patrimonio Neto a 31.12.20X1	50.000

Capital Social	60.000
Reservas	20.000
Resultado del ejercicio (PyG)	30.000
Subvenciones, donaciones y legados recibidos	10.000
Total Patrimonio Neto a 31.12.20X4	120.000

Durante el ejercicio 20X4 se han producido las siguientes operaciones, así como otra información relevante que se detalla a continuación:

- Consecuencia de la buena marcha de la sociedad y de su holgada posición de liquidez, SANGRE ha repartido un dividendo a cuenta a sus accionistas en el último trimestre del ejercicio por un importe de 10.000 u.m.
- SANGRE ha vendido unas existencias a VIRUS por un importe de 12.000 u.m. (precios de mercado) con un coste de adquisición para SANGRE de 8.000 u.m. Al cierre del ejercicio, VIRUS aún no ha vendido a terceros el 40% de estas existencias. Esta operación se encuentra pendiente de pago en su totalidad.
- Se ha confirmado que el terrero que VIRUS vendió a SANGRE en el ejercicio 20X1 continúa en su balance al cierre del ejercicio 20X4.

SE PIDE:

Nota: Para la resolución de este ejercicio prescinda del efecto fiscal.

- a) Si procede consolidar la sociedad SANGRE en el Grupo VIRUS, realice los asientos contables necesarios que afecten al balance y la cuenta de pérdidas ganancias consolidada del ejercicio 20X1. **Puntos: 1,5.**
- b) Si procede consolidar la sociedad SANGRE en el Grupo VIRUS, realice los asientos contables necesarios que afecten al balance y la cuenta de pérdidas ganancias consolidada del ejercicio 20X4. **Puntos: 1,5.**

- c) Describa brevemente, sin necesidad de realizar asientos contables, cómo cambiaría la solución planteada anteriormente si el porcentaje adquirido por la sociedad VIRUS de SANGRE hubiese sido del 15% (sin posibilidad con este porcentaje de nombrar consejero), pero mantuviera, a su vez, un contrato de opción de compra que le permitiera adquirir un 10% adicional a la fecha de evaluación del control. ¿Consolidaría el Grupo Virus a la sociedad SANGRE? Y, en su caso, ¿cómo haría esta consolidación? **Puntos: 0,5.**
- d) Si SANGRE fuese una sociedad radicada en el extranjero y fuese, a su vez, cabecera de un grupo de sociedades, ¿abordaría, en su caso, el proceso de consolidación con sus cuentas individuales o consolidadas?

Si por la normativa local de ese país extranjero SANGRE no formulara cuentas consolidadas por estar dispensada de la obligación, pero, por tamaño, sobrepasara los límites establecidos por nuestra normativa española para la formulación de cuentas consolidadas, ¿Cómo abordaría, en su caso, el proceso de consolidación de SANGRE? **Puntos: 0,5.**

APARTADO 2. EJERCICIOS DE CONTABILIDAD (3 SUPUESTOS)

PUNTUACIÓN: 4,5 PUNTOS

SUPUESTO 2.1. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (PUNTOS: 1,8)

ENUNCIADO.

Al cierre del ejercicio 2022, el departamento de contabilidad de la sociedad GISELDA TEXTIL, S.A. (en adelante GISELDA) ha recibido de su asesor fiscal la siguiente propuesta de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2022.

PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	2.022	NOTAS
RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS (2022)	5.500.000	
DIFERENCIAS PERMANENTES	(750.000)	
AMORTIZACIÓN AÑOS ANTERIORES (error contable)	(750.000)	1)
DIFERENCIAS TEMPORARIAS	400.000	
DIFERENCIAS TEMPORARIAS (origen ejercicio anterior)	(150.000)	
REVERSIÓN DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE		
(reversión deterioro de clientes)	(150.000)	2)
DIFERENCIA TEMPORARIAS (origen ejercicio corriente)	550.000	
DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE		
(provisión por responsabilidad)	550.000	3)
BASE IMPONIBLE PREVIA	5.150.000	
BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	(1.800.000)	4)
BASE IMPONIBLE	3.350.000	
TIPO DE GRAVAMEN	0,25	
CUOTA ÍNTEGRA	837.500	
DEDUCCIONES DEL EJERCICIO	(293.125)	5)
CUOTA LÍQUIDA	544.375	
RETENCIONES	(110.000)	6)
PAGOS A CUENTA	(195.000)	6)
CUOTA DIFERENCIAL	239.375	

Por otra parte, se conoce que al inicio del ejercicio corriente (2022) los saldos de las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos eran los siguientes:

Cuenta	Descripción	01/01/2022	SALDO
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	37.500	D
4742	Derechos por deducciones pendientes de aplicar	597.500	D
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio	450.000	D

Se dispone de la siguiente información correspondiente a la citada liquidación (ver notas):

1. El 31 de diciembre de 2019 se adquirieron unos equipos informáticos por importe de 1.500.000 € que GISELDA no ha amortizado por error durante los ejercicios anteriores. Durante el ejercicio 2022 se decidió regularizar la situación y reconocer la amortización tanto de los ejercicios anteriores como del ejercicio actual. El porcentaje de amortización practicado es de un 25%, según la vida útil estimada, y es acorde a lo establecido en las tablas fiscales.
2. En el mes de agosto del ejercicio en curso (2022) se cobran 150.000 € de un cliente, cuya deuda venció en octubre de 2021, y por la que se registró el deterioro contable en dicho momento.
3. GISELDA registró contablemente durante el ejercicio 2022 una provisión por responsabilidades por un importe de 1.100.000 €. Tras el correspondiente análisis normativo de la naturaleza de la citada provisión, el asesor fiscal nos informa que únicamente el 50% de la provisión registrada es fiscalmente deducible en el ejercicio corriente, estimando la deducibilidad del otro 50% de la provisión en ejercicios siguientes.
4. Al cierre del ejercicio 2021, GISELDA tiene registrado contablemente unos créditos fiscales por pérdidas a compensar por importe de 450.000 €.
5. En el ejercicio anterior (2021), GISELDA tuvo derecho a practicar unas deducciones por importe de 825.000 €, estando limitada su aplicación al 35% de la cuota íntegra que fue de 650.000 €. Las deducciones pendientes de aplicación fueron registradas contablemente al cierre del ejercicio anterior al no ponerse en duda su recuperación en ejercicios siguientes. En el ejercicio corriente continúa el límite para su aplicación del 35% sobre la cuota íntegra.
6. Durante el ejercicio corriente, se han practicado, asimismo, retenciones por importe de 110.000 €, y se han realizado pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades (pagos fraccionados) por importe de 195.000 €.

Teniendo en cuenta que la liquidación propuesta por el asesor fiscal se encuentra libre de errores y que GISELDA tributa en el régimen general.

SE PIDE:

Realizar y comentar brevemente los asientos contables que se desprendan de la propuesta de liquidación del IS.

Nota: Según el artículo 5 de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: “De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos”. En base a ello, GISELDA considera que va a disponer de ganancias fiscales futuras que permitirán la aplicación de los correspondientes activos.

SUPUESTO 2.2. APORTACIÓN RECIBIDA POR EMPRESA PÚBLICA (PUNTOS: 1,2)

ENUNCIADO.

El Excelentísimo Ayuntamiento de Estepona posee el 100% del capital social de su sociedad municipal, Actividades Culturales de Estepona, S.A.U. (en adelante, ACTIVIDADES). Con fecha 1 de marzo de 20X1, ese Excmo. Ayuntamiento ha concedido una aportación de carácter finalista por importe de 10.000.000 u.m. a ACTIVIDADES para financiar íntegramente la construcción de un auditorio. El plazo de ejecución de obras será de 18 meses, con fecha de inicio junio de 20X1 y fecha de finalización al cierre del ejercicio siguiente (20X2). Una empresa constructora ha sido adjudicataria para la realización del proyecto en el citado importe (más IVA).

La sociedad precisa de estas instalaciones para ofrecer un buen servicio socio-cultural a la ciudadanía. Todas las actividades, iniciativas y proyectos que desarrolla la sociedad municipal están calificadas de interés público y así se encuentra reconocido por el máximo órgano de ese Excelentísimo Ayuntamiento. El 1 de octubre del 20X1, ACTIVIDADES recibió una transferencia bancaria por el 50% de la aportación concedida y el 50% restante lo ha recibido con fecha 1 de febrero del ejercicio siguiente (año 20X2).

Del análisis de los reportes técnicos correspondientes al avance de obra, se desprende que se encuentra ejecutado un 30% del proyecto al cierre del ejercicio

20X1. La empresa constructora factura el citado avance y ACTIVIDADES realiza transferencia bancaria para el pago de la factura.

Felizmente, la construcción ha finalizado al cierre del ejercicio 20X2, sin producirse ninguna desviación significativa respecto de los plazos de obra establecidos, así como de la cifra presupuestada y concedida. La empresa constructora factura el avance del ejercicio y ACTIVIDADES liquida la factura.

SE PIDE:

Realizar los asientos contables necesarios para registrar las operaciones descritas en la sociedad ACTIVIDADES correspondientes al ejercicio 20X1.

Nota: Para la simplificación del ejercicio se propone registrar solo una factura por el avance de obra al cierre del ejercicio 20X1. El tipo del IVA a aplicar es del 21% y el del Impuesto sobre Sociedades del 25%.

SUPUESTO 2.3. DIVIDENDO MÁXIMO DISTRIBUIBLE (PUNTOS: 1,5)

ENUNCIADO.

La sociedad AGUAS, S.A. (en adelante AGUAS) presenta al cierre del ejercicio 20X2 la situación patrimonial que se expone a continuación:

	20X2
A) PATRIMONIO NETO	112.500
A-1) Fondos propios	74.500
I. Capital	65.000
1. Capital escriturado	90.000
2. (Capital no exigido)	(25.000)
II. Prima de emisión	5.000
III. Reservas	6.000
1. Reserva legal y estatutarias	6.000
Reserva legal	5.000
Reserva estatutaria	1.000
2. Otras reservas	
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	(10.000)
V. Resultados de ejercicios anteriores	(36.000)
1. Remanente	4.000
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	(40.000)
VI. Otras aportaciones de socios	5.000
VII: Resultado del ejercicio	39.500
A-2) Ajustes por cambio de valor	18.000
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	20.000

AGUAS recoge en sus estatutos la obligación de dotar una reserva estatutaria del 5% del resultado del ejercicio hasta alcanzar el 20% de la cifra de su capital social.

Debido a la compleja coyuntura económica, los accionistas de AGUAS requieren de la máxima liquidez posible. En este sentido, su intención es aprobar la distribución del mayor dividendo posible con cargo al resultado del ejercicio actual (no tienen intención de distribuir las reservas disponibles, en caso de que fuera posible disponer de ellas).

SE PIDE:

- a. Calcular el importe máximo de dividendo que podría repartir la empresa AGUAS con cargo al resultado del ejercicio. **(Puntos: 0,9)**.
- b. En base a los cálculos obtenidos en la letra a) anterior, registrar contablemente la aplicación del resultado del ejercicio. **(Puntos: 0,6)**.

APARTADO 3. PREGUNTAS TIPO TEST**PUNTUACIÓN: 1,5 PUNTOS****ENUNCIADO.****Instrucciones:**

Cuál de las siguientes afirmaciones es correcta (solo se plantea una solución como correcta).

Marque la respuesta correcta, empleando para ello el cuadro que figura al final de cada pregunta. La pregunta será invalidada en caso de marcar más de una opción.

Justifique brevemente su respuesta. Las respuestas deben de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de cada pregunta, en caso contrario la respuesta no se considerará válida para su corrección.

Pregunta 3.1: Puntos: 0,35.

El jugador de fútbol Juan Fernández ha sufrido un problema cardíaco durante el último encuentro de liga que se disputó el 15 de mayo. La gravedad de la situación ha conllevado un profundo análisis médico que finalizó el 15 de septiembre con un diagnóstico desfavorable para que Juan Fernández continúe en activo. Se ha producido, por tanto, el peor de los desenlaces ya que va a suponer su retirada definitiva del deporte profesional.

Su club pagó al otro club de la ciudad un traspaso millonario por sus servicios que ascendió a 30.000 000 € a principios de la actual temporada, firmando con el futbolista un contrato por 5 años. Las cuentas anuales de esta entidad deportiva se cierran con fecha 30 de junio y han sido formuladas con fecha 30 de septiembre.

Ante la actual situación:

- A. La sociedad había registrado durante el ejercicio una amortización lineal ascendente a 6.000.000 € pero, consecuencia del diagnóstico médico, ha decidido dar de baja al cierre del ejercicio el neto contable que ascendía a 24.000.000 €.
- B. Siendo Juan Fernández un jugador más de la plantilla, el Club ha registrado en sus cuentas 6.000.000 € en concepto de gastos de personal y ha informado en la memoria adecuadamente sobre este hecho relevante.

- C. Pese a contar con el diagnóstico médico en una fecha posterior al cierre del ejercicio, la sociedad ha registrado en sus cuentas un deterioro contable por importe de 30.000.000 €.
- D. La sociedad había registrado con fecha 30 de junio una amortización lineal ascendente a 6.000.000 € pero, consecuencia del diagnóstico médico, ha decidido registrar un deterioro por importe de 24.000.000 €.

A	B	C	D

Pregunta 3.2: Puntos: 0,35.

La sociedad Berta, S.A. ha pactado con sus trabajadores que un porcentaje de la jornada laboral se realice mediante “teletrabajo”. El acuerdo incluye la compensación de los gastos incurridos por el trabajador en su domicilio, tales como la cuota de wifi y el material consumible de oficina (folios, bolígrafos, etc.). El importe que se ha abonado mensualmente a los trabajadores por estos conceptos asciende al cierre del ejercicio a 300.000 € y 200.000 € respectivamente.

Respecto a su registro contable:

- A. La empresa no puede asumir la compensación de estos gastos relacionados con equipos, herramientas y otros medios utilizados en el desarrollo de su actividad laboral, que deberán ser asumidos por el trabajador.
- B. Estas compensaciones abonadas correspondientes al trabajo a distancia (teletrabajo) deberán clasificarse como un gasto del subgrupo 62 “Servicios exteriores”.
- C. Atendiendo a su naturaleza, estos importes asumidos por la empresa relacionados con sus trabajadores podrán registrarse en cuentas del subgrupo 64 “Gastos de personal”.
- D. Atendiendo a su naturaleza, los gastos relacionados con la cuota de wifi deberán registrarse en cuentas del subgrupo 64 “Gastos de personal” y el material consumible de oficina en cuentas del subgrupo 21 “Inmovilizaciones materiales”.

A	B	C	D

Pregunta 3.3: Puntos: 0,35.

El grupo GUALMAR, formado por la matriz CARTERA DE ACCIONES GUALMAR, S.A. y sus sociedades dependientes, todas ellas radicadas en España, ha incurrido este ejercicio en la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. CARTERA DE ACCIONES GUALMAR, S.A. tiene registrada en sus cuentas individuales la participación en la sociedad dependiente COLINAS, S.A. como mantenida para la venta ya que ha sido adquirida, al cierre del ejercicio, exclusivamente con el propósito de su posterior enajenación.

Del análisis efectuado se desprende que el grupo ya ha iniciado un plan de venta para desprenderse del activo, que espera cerrar sin incidencia de forma inminente, y en el que no se prevén diferencias significativas en el precio de cierre de la transacción con respecto a los precios informados de venta.

En el proceso de formulación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la sociedad dominante han decidido:

- A. Aplicar el método de integración global a la sociedad dependiente COLINAS, S.A., valorando y presentando su participación conforme a lo mencionado en la NRV 7ª.
- B. Aplicar el método de la puesta en equivalencia presentando la participación en el epígrafe «Activos no corrientes mantenidos para la venta» del balance consolidado.
- C. No aplicar el método de integración global a la sociedad dependiente COLINAS, S.A., valorando el activo no corriente o grupo enajenable adquirido por su valor razonable menos los costes de venta estimados.
- D. No consolidar la sociedad dependiente COLINAS, S.A. por ser un motivo de exclusión recogido en las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC).

A	B	C	D

Pregunta 3.4: Puntos: 0,45.

D. Carlos Rodríguez posee el 100% de las acciones de las sociedades VERDE, S.A., ROJO, S.A., AZUL, S.A. y NEGRO, S.A. y, a su vez, es su administrador único. De la operativa y funcionamiento observado, se pone de manifiesto que actúan conjuntamente bajo una dirección única. El administrador único no formula cuentas anuales consolidadas dado que no se cumple la presunción establecida en el artículo 42 del Código de Comercio. A pesar de ello, y aunque existen operaciones comerciales entre estas sociedades, podríamos concluir que son de importes completamente inmateriales. Además, se sabe que durante varios ejercicios estas sociedades vienen obteniendo, individualmente, una cifra neta de negocios cercana a los 4.000.000 euros y una cifra total de activos de 2.000.000 euros.

En base a lo anterior, ¿qué modelo de los previstos en la tercera parte del PGC viene utilizando D. Carlos Rodríguez para formular las cuentas anuales de estas sociedades:

- A. Las cuentas anuales de estas sociedades se vienen formulando bajo el modelo abreviado de cuentas anuales, compuesto por el balance y memoria abreviada y la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, por no sobrepasar individualmente los límites establecidos en el marco normativo que es de aplicación.
- B. Las cuentas anuales de estas sociedades se vienen formulando bajo el modelo normal de cuentas anuales, compuesto por el balance y memoria normal, cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.
- C. Las cuentas anuales de estas sociedades se vienen formulando bajo el modelo normal de cuentas anuales, compuesto por el balance y memoria normal, cuenta de pérdidas y ganancias normal, estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.
- D. Las cuentas anuales de estas sociedades se vienen formulando bajo el modelo pyme de cuentas anuales, compuesto por el balance y memoria de pyme y la cuenta de pérdidas y ganancias de pyme, por no sobrepasar individualmente los límites establecidos en el marco normativo que es de aplicación.

A	B	C	D

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

Orden ECM/368/2024, de 17 de abril, 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

APARTADO 1.	OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA	2 PUNTOS Página__188
APARTADO 2.	CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.	3 PUNTOS Página__203
APARTADO 3.	EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA Y SU EFECTO EN EL INFORME AUDITOR	3 PUNTOS Página__247
APARTADO 4.	CONTROL DE CALIDAD DE UNA FIRMA DE AUDITORÍA	2 PUNTOS Página__258

APARTADO 1. OBLIGACIÓN DE INDEPENDENCIA.**PUNTUACIÓN: 2 PUNTOS****INSTRUCCIONES.**

MARQUE LA SOLUCIÓN CORRECTA CON UN ASPA (X) EN LA CASILLA DEBAJO DE LA LETRA CORRESPONDIENTE. SOLO HAY UNA SOLUCIÓN CORRECTA Y MARCAR MÁS DE UNA RESPUESTA ANULARÁ LA PREGUNTA. LAS RESPUESTAS INCORRECTAS NO RESTAN DE LA PUNTUACIÓN FINAL DEL SUPUESTO. NO ES NECESARIO JUSTIFICAR LAS RESPUESTAS.

CADA PREGUNTA VALE 0,2 PUNTOS.

Pregunta 1.1: Indique en cuál de las siguientes situaciones existe causa de incompatibilidad para el cargo de auditor de cuentas:

- A. Nombramiento del auditor como interventor judicial por el juzgado en un expediente de suspensión de pagos.**
- B. El director financiero de la entidad auditada es tío de uno de los miembros del equipo del encargo, distinto al auditor principal responsable y de las personas con capacidad para influir en el encargo.
- C. El CEO de la entidad auditada es compañero de pádel de un socio de la firma de auditoría, que no es persona con capacidad para influir en el encargo ni forma parte del resto del equipo del encargo de auditoría.
- D. Un miembro del equipo del encargo de auditoría, que se incorporó a la firma de auditoría hace 3 años, fue el responsable de la preparación de los registros contables del cliente hasta entonces.

A	B	C	D
X			

EXPLICACIÓN:

Según se contempla en la Consulta nº6 BOICAC 4 de enero de 1991, **Sobre existencia o no de incompatibilidad para que un interventor judicial nombrado por el Juzgado en un expediente de suspensión de pagos pueda ejercer de**

auditor nombrado por la empresa, se establece que, entre sus funciones tiene atribuida una serie de tareas directamente relacionadas con la gestión y administración, que normalmente tiene su reflejo en la auditoría de cuentas. Considerando que tienen atribuidas legalmente funciones que implican actuaciones que tienen reflejo en las cuentas anuales, parece claro que se da una convergencia en la misma persona de intereses que menoscaban su objetividad, ya que se produce en muchos casos el que una persona debe verificar actuaciones que ha realizado ella misma. Aunque no se incluye dentro de los supuestos objetivos de incompatibilidad del artículo 16.1 LAC, se entiende que incumple con los principios generales de independencia contenidos en el artículo 14 LAC.

Debe apreciarse que, si bien la consulta se ampara en el marco normativo de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, norma ya superada por las normas actuales, son perfectamente válidas sus aportaciones, por cuanto el régimen de incompatibilidad por problemas de independencia sigue la misma línea de criterios. Tal y como comenta la propia consulta en su literal, se entiende que hasta que cesen en el ejercicio de sus funciones, existe incompatibilidad del interventor judicial para ser nombrado auditor de cuentas de la empresa en suspensión de pagos, y todo ello basándonos en los criterios temporales para ello. En este sentido, la consulta considera que concreción de ese período es en la mayoría de los casos de muy difícil determinación, ya que siempre estaremos en presencia de criterios subjetivos, lo que introduce un elemento de inseguridad en la aplicación de la norma que en la medida de lo posible debe ser erradicada. Este aspecto temporal queda mejor delimitado en la actual LAC a través de lo estipulado por su art. 21 Periodo de vigencia de las incompatibilidades al indicar que existirá una situación de incompatibilidad derivada de la prestación de servicios cuando dichos servicios se presten en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría.

En el caso de las incompatibilidades derivadas de situaciones personales, se entenderá que existen cuando estas se produzcan en el período comprendido desde el inicio del primer año anterior al ejercicio al que correspondan las cuentas anuales, los estados financieros u otros documentos contables auditados, hasta la fecha en que el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría finalice el trabajo de auditoría.

Pregunta 1.2: En una situación de falta de independencia del auditor, ¿cuál de las siguientes afirmaciones es falsa?

- A. Supondría una falta de confianza en la opinión emitida en el informe de auditoría.
- B. El ICAC podría imponer sanciones administrativas.
- C. Podría ser causa que permita fundar la impugnación del acuerdo de la junta en el que se nombra al auditor de cuentas o sociedad de auditoría.
- D. No afectaría a la estimación de la acción de impugnación de los acuerdos sociales de aprobación de las cuentas anuales.**

A	B	C	D
			X

EXPLICACIÓN:

A efectos de responder a esta cuestión pueden tomarse como referencias las Sentencias 869/2003 de 18 de septiembre y 678/2005 de 4 de octubre, del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil. En base a ello podemos considerar, resaltando que nos preguntan por la afirmación que consideramos Falsa, la primera afirmación es cierta de forma evidente, sobre la base del principio general de independencia. La segunda es cierta también, ya que estaríamos ante un supuesto de infracción muy grave o grave (en función de la existencia o no de dolo o negligencia especialmente grave) tipificadas en los artículos 72.b y 73.c de la LAC, respectivamente. El tercer supuesto es afirmativo porque el nombramiento de un auditor que no es independiente de la sociedad auditada constituye un acuerdo contrario a la ley.

El cuarto supuesto es falso porque se reconoce a los socios la acción de impugnación de los acuerdos sociales de aprobación de las cuentas anuales, al haber sido aprobadas en base al contenido de un informe de auditoría emitido por un auditor no independiente de la sociedad auditada.

La independencia del auditor es un principio esencial y base de toda la normativa de auditoría. Así lo establecen los artículos 14 a 20 de la LAC, complementados por el Reglamento (UE) 537/2014. Cualquier falta de independencia, ya sea efectiva o percibida, compromete la objetividad del auditor y la fiabilidad de sus informes. Por ello, la afirmación es correcta al afirmar que la independencia es un prin-

cipio general evidente y no sujeto a controversias. La clasificación de las infracciones relacionadas con la independencia se regula en los artículos 72.b y 73.c de la LAC. El artículo 72.b recoge infracciones muy graves, como el incumplimiento del deber de independencia cuando media dolo o negligencia especialmente grave. Por su parte, el artículo 73.c tipifica como infracción grave los incumplimientos similares cuando no existe dolo ni negligencia grave. En este caso, dependiendo de las circunstancias concretas del caso (presencia o ausencia de dolo/negligencia grave), el incumplimiento de la independencia se calificaría como una de estas infracciones, haciendo la afirmación verdadera.

El nombramiento de un auditor que no cumple con los requisitos de independencia constituye un acuerdo contrario a la ley. Esto se fundamenta en el deber de independencia que deben observar los auditores, recogido en los mismos preceptos ya mencionados. La falta de independencia invalida la finalidad del informe de auditoría, que es proporcionar una opinión objetiva sobre las cuentas anuales. Por tanto, este supuesto es correcto.

La impugnación de acuerdos sociales, como la aprobación de cuentas anuales basadas en un informe emitido por un auditor no independiente, es un derecho reconocido a los socios, de acuerdo con la normativa societaria y la doctrina jurisprudencial. Las Sentencias 869/2003 y 678/2005 del Tribunal Supremo confirman este criterio, subrayando que la falta de independencia del auditor invalida el informe como base de la aprobación de las cuentas, y que los socios tienen legitimación para impugnar dichos acuerdos. Por ello, el cuarto supuesto es falso, ya que la acción de impugnación es un derecho protegido por la ley.

La normativa, junto con las sentencias mencionadas, refuerzan la importancia de la independencia del auditor y las implicaciones legales derivadas de su incumplimiento, así como la legitimación de los socios para impugnar acuerdos sociales adoptados en base a informes de auditoría inválidos.

Pregunta 1.3: ¿Cuál de los siguientes servicios es incompatible con la auditoría de cuentas anuales?

- A. Servicios de traducción de las cuentas anuales formuladas y auditadas para su presentación conforme a las NIIF.
- B. Servicios de revisión y asesoramiento técnico sobre borradores de cuentas anuales formuladas con arreglo al PGC para su conversión a las NIIF.**
- C. Elaboración realizada por una firma de la red, de las cuentas anuales de una filial no significativa para la entidad auditada.
- D. Verificación del Estado de Información No Financiera.

A	B	C	D
	X		

EXPLICACIÓN:

La conversión de las cuentas formuladas con arreglo al PGC a las NIIF pueden comprender propuestas de ajustes y reclasificaciones, y redacción de párrafos para incluir en memoria, por lo que su revisión y asesoramiento, que incluiría indicaciones sobre como contabilizar determinadas partidas e información a incluir, contravendría el artículo 16.1. b.1º LAC y el artículo 47 del RLAC.

En concreto, el artículo 16.1.b.1º de la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC) aborda de manera específica los problemas de independencia del auditor que surgen cuando este o la sociedad de auditoría prestan servicios de contabilidad o relacionados con la preparación de los registros contables o estados financieros de la entidad auditada. El principio de independencia es el eje central que garantiza la objetividad del auditor en su trabajo. Dicho principio se vulnera cuando el auditor asume funciones que lo colocan en una posición de autorrevisión, es decir, cuando evalúa su propio trabajo. Esto afecta la confianza en el informe de auditoría, que debe basarse exclusivamente en criterios objetivos e imparciales. Este artículo 16.1.b.1º considera incompatible que el auditor preste servicios de contabilidad o relacionados con los registros contables, ya que dichos servicios implican la creación o preparación de información financiera que posteriormente debe ser revisada como parte del trabajo de auditoría. En este caso, el auditor se encontraría en una situación de conflicto de interés que compromete su imparcialidad.

El artículo 16.1.b.1º, y como referencia el artículo 47 RAC, debe interpretarse en conexión con otros principios y regulaciones:

- **Reglamento (UE) 537/2014:** Establece que los auditores de entidades de interés público no deben prestar servicios distintos a la auditoría, incluyendo servicios de contabilidad, para evitar conflictos de interés.
- **Artículos 14 a 20 de la LAC:** Refuerzan el deber de independencia en el ejercicio de la auditoría, estableciendo límites claros a la prestación de otros servicios.
- **Artículos 72.b y 73.c de la LAC:** Clasifican el incumplimiento del deber de independencia como infracción grave o muy grave, dependiendo de la gravedad del caso y de la existencia de dolo o negligencia especialmente grave.

Pregunta 1.4: En el caso de un auditor designado para el encargo de auditoría de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2024, ¿cuál de los siguientes servicios podría prestar manteniendo su independencia?

- A. Valoración de la adquisición, por parte de la entidad auditada cuyo volumen de activos es de 10 millones de euros, dispone de 25 empleados y con 20 millones de euros de cifra de negocios, de una rama de actividad valorada en 150.000 euros.**
- B. Valoración de las participaciones sociales de la entidad auditada para su transmisión inter vivos.
- C. Participación en juicio como perito de parte de la entidad, al objeto de valorar unos terrenos de la sociedad por importe de 500.000 euros.
- D. Prestar servicios de asesoría contable a una filial valorada en 50.000 euros.

A	B	C	D
X			

EXPLICACIÓN:

Según se contempla en la redacción de las alternativas planteadas, la **opción A** cumple con los límites de significatividad previstos en el artículo 48 del RLAC. Ya que no se mencionan las cifras de importancia relativa fijadas por el auditor, de-

bemos estudiar los límites del 3% del activo total, 300.000 euros y del 5% de la cifra de negocios, 1.000.000 euros, por lo que la rama de actividad no supera los límites de significatividad.

La **opción B** incumpliría los criterios de independencia. Así, según consulta nº4 BOICAC nº89/2012, la realización de un trabajo de valoración de acciones de una sociedad supone la evaluación de información significativa de las cuentas anuales (al menos cualitativamente) e implica la asunción de supuestos, metodologías, estimaciones e interpretaciones de hechos que dependen en un alto grado de evaluaciones subjetivas sobre los asuntos contables, financieros y económicos de la entidad. En el caso de la **opción C**, se superarían los límites de significatividad. La **opción D** sería incompatible por la naturaleza del servicio prestado contrario a lo dispuesto en el 16.1. b.1º LAC y el artículo 47 del RLAC, ya desarrollado en la pregunta anterior.

Debe apreciarse, y así lo hace la consulta mencionada, que el ICAC publicó, en su Boletín Oficial número 57, la contestación a una consulta similar que le fue formulada, si bien referida a los artículos entonces vigentes de las leyes de sociedades anónimas (art. 63 del Real decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre), responsabilidad limitada (art.29.1 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo) y auditoría de cuentas (art.8.2.f de la Ley 19/1988, de 12 de julio). Asimismo, debe considerarse que la consulta referenciada de 2012, se contempla sobre la base del contenido del artículo 13.1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 julio. No obstante esta diversidad normativa, debe tenerse en cuenta que la Ley 44/2002, con el objeto de favorecer la fiabilidad y confianza en la información financiera de las empresas, vino a reforzar la independencia de los auditores de cuentas en su trabajo de revisión de dicha información financiera, refuerzo que se ha mantenido y fortalecido en los posteriores desarrollos normativos.

Pregunta 1.5: Indique en cuál de las situaciones descritas a continuación las entidades constituyen red (considerando únicamente las circunstancias descritas en cada apartado):

- A. Dos sociedades de auditoría que han compartido recursos para el desarrollo de metodologías.
- B. Dos sociedades de auditoría han suscrito un acuerdo de colaboración con el fin de presentar una solicitud en un proceso de licitación de servicios.
- C. Dos sociedades de auditoría han suscrito un acuerdo de asociación para la realización de una auditoría conjunta.
- D. Dos sociedades de auditoría que comparten una página web común, bajo un mismo logo, con fines comerciales.**

A	B	C	D
			X

EXPLICACIÓN:

En este caso, en la **opción D**, se considera que, al hacer uso de un nombre comercial común, estaríamos en lo previsto en el artículo 8.3. b.4º RLAC. En el caso de la **opción A** no se considera la existencia de red al no compartir una parte significativa de los recursos profesionales ni se especifica que se trate de políticas y procedimientos de control de calidad interno. En la **opción B** no existe una vocación de permanencia. Por último, en el caso de la **opción C** la realización conjunta de una auditoría esta excepcionada.

El concepto de **red del auditor de cuentas** se refiere a la agrupación de personas o entidades vinculadas al auditor mediante relaciones que comprometan su independencia o generen conflictos de interés en el ejercicio de sus funciones. Estas relaciones incluyen la existencia de una **vinculación formal** (artículo 4), como pertenencia a un mismo grupo empresarial, o la existencia de **acuerdos de cooperación estables** (más de 12 meses o recurrentes), que se manifiestan mediante la posibilidad de compartir beneficios o costes significativos, gestión o control comunes, políticas conjuntas de calidad interna, uso de un nombre comercial común, estrategia empresarial centralizada, o recursos profesionales compartidos. Se excluye de este concepto la colaboración puntual entre auditores para realizar una auditoría conjunta, siempre que no existan otras circunstancias de vinculación.

Esta definición busca proteger la **independencia** del auditor al delimitar las relaciones que podrían influir en su objetividad o imparcialidad.

Pregunta 1.6: ¿En cuál de las siguientes situaciones existe una situación de incompatibilidad?

- A. El auditor principal responsable de una entidad aseguradora que venía realizando el trabajo de auditoría durante los últimos 3 ejercicios, abandona la firma de auditoría tras la firma del último informe, para pasar a desempeñar en esta entidad aseguradora, el puesto de director de auditoría interna en el ejercicio siguiente.**
- B. El auditor principal responsable invierte en la entidad auditada a través de un fondo de inversión abierto, del que es partícipe.
- C. La sociedad de auditoría alquila una de sus oficinas a uno de sus clientes de auditoría.
- D. Un cliente de auditoría, entidad financiera, concede un préstamo a la sociedad de auditoría, a condiciones de mercado, para financiar su capital circulante.

A	B	C	D
X			

EXPLICACIÓN:

El período exigido para una Entidades de Interés Público es de dos años, y ello en base al artículo 39.2.c. LAC.

En concreto, y según el redactado del artículo citado, las prohibiciones posteriores a la finalización del trabajo de auditoría establecidas en el artículo 23 serán de aplicación durante los dos años siguientes a la finalización del trabajo de auditoría. El artículo 23 de la Ley de Auditoría de Cuentas regula las prohibiciones posteriores a la finalización de un trabajo de auditoría para garantizar la independencia del auditor y evitar conflictos de interés con la entidad auditada. Establece que, durante un año tras la finalización del trabajo, ni los auditores principales responsables ni las sociedades de auditoría podrán formar parte de los órganos de administración o dirección de la entidad auditada ni de las entidades controladas por esta.

Tampoco podrán ocupar puestos de trabajo en dichas entidades ni tener intereses financieros directos o indirectos significativos con ellas. Estas prohibiciones también se extienden a otros profesionales implicados en el proceso de auditoría, como los supervisores o gestores que puedan influir en el resultado, los miembros del equipo de auditoría que sean auditores de cuentas, y los socios de la sociedad de auditoría, incluso si no participaron directamente en el trabajo, salvo que dejen de tener vinculación con la sociedad antes de asumir funciones en la entidad auditada.

El incumplimiento de estas restricciones genera la incompatibilidad del auditor o de la sociedad para realizar trabajos de auditoría relacionados con la entidad o su grupo durante los dos años siguientes al momento del incumplimiento. Sin embargo, se contemplan excepciones, como los intereses financieros adquiridos de forma sobrevenida o en condiciones normales de mercado, siempre que el auditor haya dejado cualquier vínculo con la sociedad de auditoría.

Pregunta 1.7: Un auditor concurre a una licitación para prestar, de forma conjunta, servicios de auditoría de cuentas anuales y otros servicios distintos, para la que se exige que se establezca un importe único de honorarios que englobe todos los servicios. ¿Cuál de las siguientes afirmaciones no es correcta con relación a dicha licitación?

- A. Debe existir una separación entre los honorarios correspondientes a los trabajos de auditoría de cuentas y los de otros servicios distintos a los de auditoría.
- B. No pueden figurar por un importe global, sin especificar al menos los honorarios de auditoría individualizados.
- C. Los honorarios correspondientes a la auditoría de las cuentas anuales de la entidad no pueden estar condicionados o influidos por la prestación de otros servicios adicionales a dicha entidad, ni pueden tener carácter contingente.
- D. Los honorarios de ambos servicios deberán fijarse en función del esfuerzo estimado para cada trabajo, debiendo figurar en el contrato los criterios de determinación del precio en función de dicho esfuerzo.**

A	B	C	D
			X

EXPLICACIÓN:

La LAC 29.1 y el RLAC 62.1 regulan la fijación de los honorarios de auditoría exclusivamente, no el resto de los servicios distintos que pudiera prestar el auditor, la sociedad de auditoría o su red. Puede tomarse como referencia también la consulta nº 1 del BOICAC 118.

El artículo 62 RLAC, así como el artículo 29.1 LAC, regulan cómo deben determinarse los honorarios por los servicios de auditoría. De manera sintética, estos deben establecerse en función del esfuerzo estimado necesario para realizar cada trabajo, incluyendo criterios claros que deben figurar en el contrato. Este esfuerzo se evalúa considerando el tiempo, los recursos, la cualificación del equipo, el tamaño y la complejidad de las operaciones de la entidad auditada, así como el riesgo esperado. Los honorarios iniciales solo podrán modificarse si cambian las condiciones que fundamentaron su cálculo. En caso de ajustes, las razones deben quedar documentadas en el archivo de auditoría, explicando cómo estas nuevas condiciones justifican la modificación. Además, dichas modificaciones no pueden afectar la calidad ni la independencia del trabajo, tal como exige la normativa.

En referencia a la consulta del BOICAC 118, los honorarios correspondientes a los servicios de auditoría deben ser **determinados antes de que el auditor comience a desempeñar sus funciones** y para todo el período en que deban realizarse. Esto significa que el coste del trabajo de auditoría debe ser acordado con antelación y no puede ser modificado posteriormente, salvo por cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación inicial. Estos ingresos de auditoría **no pueden estar influidos o determinados por la prestación de servicios adicionales a la entidad auditada**. El “precio” debe ser independiente de cualquier otro servicio que el auditor pueda ofrecer a la misma entidad.

Por último, debe considerarse que éstos **no pueden tener carácter contingente**, es decir, no pueden basarse en ningún tipo de condición distinta a cambios en las circunstancias que sirvieron de base para la fijación de los honorarios. Esto impide que la remuneración del auditor dependa de los resultados de su trabajo o de una transacción específica. Por el ejercicio de la función de auditoría, ni los auditores ni las sociedades de auditoría pueden percibir otra remuneración o ventaja. Esto refuerza la idea de que los honorarios deben ser transparentes y estar claramente definidos, sin permitir otras formas de compensación que puedan comprometer la objetividad del auditor.

Pregunta 1.8: El auditor principal responsable de la auditoría de las cuentas consolidadas de un grupo de interés público, cuya matriz es española, debe solicitar las confirmaciones de independencia exigidas. ¿Cuál de las siguientes peticiones no es obligatoria?

A. Auditores principales responsables de los componentes extranjeros bajo código IESBA.

B. Revisor de calidad del encargo bajo normativa LAC y RLAC.

C. Experto en cálculo actuarial perteneciente a una firma de la red, bajo normativa LAC y RLAC.

D. Miembros del equipo bajo normativa LAC y RLAC.

A	B	C	D
X			

EXPLICACIÓN:

En cumplimiento de los requerimientos de la NIA-ES 600 Revisada, el auditor principal responsable debe confirmar el cumplimiento por parte de los auditores de los componentes de los requerimientos de independencia que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, que, al tratarse de un grupo radicado en España, serán los establecidos en la LAC y RLAC.

Debe apreciarse que los requerimientos de la IESBA hacen referencia al Código de Ética de la IFAC. El **International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA)** es un organismo independiente de normalización a nivel global. El IESBA sirve al interés público estableciendo normas internacionales de ética (incluida la independencia) como base fundamental para el comportamiento ético en los negocios y las organizaciones, así como para la confianza pública en la información financiera y no financiera, la cual es esencial para el correcto funcionamiento y la sostenibilidad de las organizaciones, los mercados financieros y las economías a nivel mundial. Los estándares del IESBA están recogidos en el **Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales** (incluidos los estándares internacionales de independencia).

Pregunta 1.9: ¿Para cuál de los siguientes clientes de auditoría la prestación de servicios de nóminas sería un servicio prohibido?

- A. Federación deportiva autonómica.
- B. Entidad reaseguradora.**
- C. Sucursal de una entidad de crédito de un país de la UE.
- D. SOCIMI que cotiza en el BME Growth.

A	B	C	D
	X		

EXPLICACIÓN:

La entidad aseguradora es una EIP y por lo tanto le aplican las prohibiciones de servicios recogidas en el artículo 5 del RUE.

Según lo contemplado por el Reglamento (UE) N° 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 ni el auditor legal o sociedad de auditoría que realice la auditoría legal de una entidad de interés público, ni los miembros de la red de la que forme parte el auditor legal o sociedad de auditoría, podrán prestar dentro de la Unión, directa o indirectamente, a la entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle, los servicios prohibidos ajenos a la auditoría. A los efectos de lo desarrollado por su artículo 5 se entiende por servicios prohibidos ajenos a la auditoría, entre otros, los servicios relacionados con las nóminas dado que una entidad aseguradora tendría la consideración de EIP al amparo de lo definido en el artículo 2 de la Directiva 2006/43/CE.

Según el artículo 3.5 LAC se considera entidad de interés público 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.

Pregunta 1.10: La sociedad A debe de auditar sus cuentas anuales individuales y consolidadas.

A efectos individuales el importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, ha sido de 1.500.000.000 de euros y a 3.000 empleados.

A efectos consolidados, el importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, ha sido de 2.500.000.000 de euros y a 4.800 empleados.

La sociedad A requiere a su auditor una propuesta de prestación de servicios fiscales relativos al tratamiento fiscal de la fusión por absorción de un competidor cuya cifra de negocios es de 1.000.000 de euros y cuenta con 1.500 empleados.

A efectos de independencia, ¿cuál de las siguientes situaciones produciría la prestación de este servicio?

A. Servicio prohibido.

B. Servicio incompatible.

C. Amenaza de auto revisión.

D. No existiría ningún impacto a efectos de independencia.

A	B	C	D
		X	

EXPLICACIÓN:

La entidad no sería una EIP, ya que la matriz no cumple con el 8.1.e RLAC y el grupo por tanto tampoco lo es de acuerdo con el 8.1.f RLAC (consulta nº1 BOI-CAC 132), por lo tanto, a los servicios fiscales le aplica el régimen general de amenazas y salvaguardas, que por ser una operación significativa que tendrá impacto en los estados financieros debe de ser considerada como amenaza de auto revisión.

En concreto, el artículo 8.1.e RLAC reconoce una limitación de tamaño para las entidades no mencionadas en la definición general de EIP al considerar que aque-

llas entidades distintas de las mencionadas cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente tienen la consideración de tales.

La precitada consulta núm. 1 realiza un análisis de especial interés al respecto. Así, nos indica de manera resumida, que el artículo 8.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley de Auditoría de Cuentas (RLAC) establece los criterios para definir qué entidades deben considerarse de interés público (EIP) según el artículo 3.5 de la Ley 22/2015. Dentro de esta definición se incluyen entidades de crédito, aseguradoras, emisoras de valores admitidos en mercados secundarios oficiales, empresas de servicios de inversión, instituciones de inversión colectiva con un mínimo de 5.000 clientes o partícipes durante dos ejercicios consecutivos, así como las sociedades gestoras de dichas instituciones. También se consideran EIP los fondos de pensiones con al menos 10.000 partícipes durante dos ejercicios consecutivos, junto con sus sociedades gestoras, además de las fundaciones bancarias, establecimientos financieros de crédito, entidades de pago y entidades de dinero electrónico. Asimismo, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios supere los 2.000 millones de euros y que cuenten con más de 4.000 empleados durante dos ejercicios consecutivos también adquieren esta consideración. Finalmente, se incluyen los grupos de sociedades cuya sociedad dominante cumpla los requisitos establecidos en los apartados anteriores.

La norma enfatiza que las cifras determinantes para considerar a una entidad como de interés público deben analizarse a partir de sus cuentas individuales, ya que estas proporcionan la imagen fiel de la sociedad. Por otro lado, las cuentas consolidadas reflejan la situación del grupo de sociedades en su conjunto, pero no de cada entidad específica. En este sentido, cuando una entidad individual cumple las condiciones para ser considerada EIP y, además, es la sociedad dominante de un grupo, todo el grupo adquiere la condición de entidad de interés público. Por lo tanto, solo en los casos donde la entidad dominante reúne los requisitos establecidos en la normativa, el grupo al que pertenece será clasificado como EIP.

APARTADO 2. CUESTIONES SOBRE EL PROCESO DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.

PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS

ENUNCIADO.

Usted ha sido designado, por tercer año consecutivo, auditor de las cuentas anuales individuales y consolidadas de la mercantil El Chico Avispado, S.A. (“ECASA”), cuyos estados financieros principales (balances de situación y cuentas de pérdidas y ganancias individuales y consolidadas) correspondientes a los ejercicios anuales terminados el 31 de diciembre de 2024 y 2023 se muestran a continuación.

Balance (Miles de euros)		Individual		Consolidado	
Epígrafe	Notas	2023	2024	2023	2024
Activo					
a) Activo no corriente		3.900	4.880	2.000	2.425
<i>I. Inmovilizado intangible</i>		<i>400</i>	<i>355</i>	<i>700</i>	<i>605</i>
4. Fondo de comercio	5	-	-	300	250
5. Aplicaciones informáticas	6	400	355	400	355
<i>II. Inmovilizado material</i>		<i>450</i>	<i>425</i>	<i>550</i>	<i>520</i>
1. Terrenos y construcciones		300	300	300	300
2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material		150	125	250	220
<i>IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</i>		<i>2.300</i>	<i>2.800</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
1. Instrumentos de patrimonio		2.300	2.800	-	-
<i>V. Inversiones financieras a largo plazo</i>		<i>500</i>	<i>1.025</i>	<i>500</i>	<i>1.025</i>
1. Instrumentos de patrimonio		500	400	500	400
2. Créditos a terceros	9	-	625	-	625
<i>VI. Activos por impuesto diferido</i>		<i>250</i>	<i>275</i>	<i>250</i>	<i>275</i>
b) Activo corriente		300	550	4.100	5.140
<i>III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</i>		<i>100</i>	<i>200</i>	<i>2.550</i>	<i>3.330</i>
3. Deudores varios	9	100	200	2.550	3.330
<i>V. Inversiones financieras a corto plazo</i>		<i>100</i>	<i>250</i>	<i>650</i>	<i>680</i>
4. Derivados		100	250	100	250
5. Otros activos financieros		-	-	550	430
<i>VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</i>		<i>100</i>	<i>100</i>	<i>900</i>	<i>1.130</i>
1. Tesorería		100	100	900	1.130
Total activo		4.200	5.430	6.100	7.565

Balance (Miles de euros)		Individual		Consolidado	
Epígrafe	Notas	2023	2024	2023	2024
Patrimonio neto y pasivo					
a) Patrimonio neto		(575)	200	(435)	610
a-1) Fondos propios		(675)	50	(535)	460
<i>I. Capital</i>		<i>500</i>	<i>500</i>	<i>500</i>	<i>500</i>
1. Capital escriturado		500	500	500	500
III. Reservas		-	-	-	-
<i>V. Resultados de ejercicios anteriores¹</i>		<i>(1.175)</i>	<i>(450)</i>	<i>(1.035)</i>	<i>(40)</i>
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)		(500)	(650)	(500)	(650)
<i>VII. Resultado del ejercicio</i>		<i>(675)</i>	<i>200</i>	<i>(535)</i>	<i>610</i>
<i>VIII. (Dividendo a cuenta)</i>		<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
a-2) Ajustes por cambio de valor		100	150	100	150
<i>II. Operaciones de cobertura</i>		<i>100</i>	<i>150</i>	<i>100</i>	<i>150</i>
<i>III. Otros</i>		<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
b) Pasivo no corriente		500	50	500	50
<i>I. Provisiones a largo plazo</i>		<i>-</i>	<i>50</i>	<i>-</i>	<i>50</i>
4. Otras provisiones	14	-	50	-	50
<i>II. Deudas a largo plazo</i>		<i>500</i>	<i>-</i>	<i>500</i>	<i>-</i>
2. Deudas con entidades de crédito		500	-	500	-
c) Pasivo corriente		4.275	5.180	6.035	6.905
<i>III. Deudas a corto plazo</i>		<i>3.525</i>	<i>4.180</i>	<i>4.225</i>	<i>4.880</i>
1. Operaciones comerciales y otros valores negociables		1.100	1.100	1.800	1.800
2. Deudas con entidades de crédito		2.425	3.080	2.425	3.080
4. Derivados		-	-	-	-
<i>V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</i>		<i>750</i>	<i>1.000</i>	<i>1.810</i>	<i>2.025</i>
3. Acreedores varios		750	1.000	1.750	1.830
5. Pasivos por impuesto corriente		-	-	60	195
Total patrimonio neto y pasivo		4.200	5.430	6.100	7.565

¹ La cifra del subtotal de resultados de ejercicios anteriores incluye tanto los resultados negativos de ejercicios anteriores como del resultado del ejercicio

Cuenta de pérdidas y ganancias (Miles de euros)		Individual		Consolidado	
Epígrafe	Notas	2023	2024	2023	2024
A) Operaciones continuadas					
1. Importe neto de la cifra de negocios		300	1.200	850	2.530
6. Gastos de personal		(500)	(500)	(700)	(800)
7. Otros gastos de explotación		(100)	(200)	(200)	(400)
8. Amortización del inmovilizado	6 y 7	(225)	(225)	(225)	(230)
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	5 y 6	(100)	-	(100)	(50)
A.1) Resultado de explotación		(625)	275	(375)	1.050
13. Gastos financieros		(100)	(100)	(100)	(220)
14. Variación del valor razonable de instrumentos financieros		-	-	(50)	(50)
A.2) Resultado financiero		(100)	(100)	(150)	(270)
A.3) Resultado antes de impuestos		(725)	175	(525)	780
17. Impuesto sobre beneficios		50	25	(10)	(170)
A.4) Resultado del ejercicio procedente de las operaciones continuadas		(675)	200	(535)	610
A.5) Resultado del ejercicio		(675)	200	(535)	610

A continuación, se muestran extractos de las notas de la memoria consolidada correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 2024.

Nota 1: Naturaleza del Grupo.

El Chico Avispado, S.A. (“ECASA” o la “Sociedad dominante”) es una sociedad española constituida en 2019 dedicada al desarrollo de medios de pago para pymes españolas con presencia en Latinoamérica, con el fin de facilitar el giro de pagos y cobros de las pymes con clientes y proveedores en esos países y con las administraciones tributarias de los mismos.

(...)

Con el propósito de desarrollar sus actividades, con fecha 25 de enero de 2020, ECASA constituyó una sociedad filial en Brasil (ECASA BRA) mediante una aportación dineraria de 1.000 miles de euros y, con fecha 15 de marzo de 2023, adquirió el 100% de una sociedad chilena (PAGOS CHIL) por un importe de 1.300 miles de euros. (Ver nota 5). Al 31 de diciembre de 2024, el Grupo ECASA sigue contando con estas dos sociedades, habiendo realizado una aportación de capital adicional de 500 miles de euros en ECASA BRA.

Las presentes cuentas anuales consolidadas del Grupo ECASA se presentan en euros, que es la moneda funcional de la Sociedad dominante, y han sido formuladas por el Consejo de Administración de ECASA y se encuentra pendientes de aprobación por la Junta de Accionistas.

(...)

Nota 3: Empresa en funcionamiento.

Al 31 de diciembre de 2024, la Sociedad dominante presenta una cifra total de patrimonio neto de 200 miles de euros, que se encuentra por debajo del 50% de la cifra del capital social (500 miles de euros). Adicionalmente, el fondo de maniobra del grupo arroja una cifra negativa de 4.630 miles de euros y los resultados negativos de ejercicios anteriores ascienden a un importe de 650 miles de euros. Estos hechos indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad dominante y del grupo para continuar como empresa en funcionamiento. En este contexto, los administradores de ECASA han iniciado negociaciones con los bancos acreedores para reestructurar la deuda a corto plazo y cuentan con un plan de negocios que arroja resultados positivos en los siguientes 3 ejercicios (que vienen a estar secundados por los resultados positivos conseguidos en el ejercicio 2024 de 200 miles de euros) mediante los cuales, en el ejercicio 2025, se revertirían las circunstancias que dan lugar a la incertidumbre material. Por este motivo, los administradores de ECASA han continuado aplicando el principio de empresa en funcionamiento en la formulación de las presentes cuentas anuales consolidadas.

(...)

Nota 5: Fondo de comercio.

A continuación, se muestra el movimiento del fondo de comercio, durante los ejercicios 2023 y 2024:

Aplicaciones informáticas (Miles de euros)	Saldo bruto	Deterioro acumulado	Saldo neto
Saldo al 1 de enero de 2023	-	-	-
Altas	300	-	300
Bajas	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2023	300	-	300
Altas	-	(50)	(50)
Bajas	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2024	300	(50)	250

El Grupo identifica las unidades generadoras de efectivo como las unidades de reporting. Como se indica en la nota (...), el grupo tiene dos unidades de reporting, que son España y LATAM. La totalidad del fondo de comercio, habiéndose generado en la adquisición de PAGOS CHIL, ha sido asignado a la unidad de LATAM.

Con carácter anual, el Grupo evalúa la existencia de indicios de deterioro y realiza un test de deterioro consistente en comparar el valor contable de la unidad de reporting con su valor en uso, que estima como el valor actual de los flujos que espera recibir. Durante el ejercicio 2024, el Grupo ha registrado un deterioro de 50 miles de euros.

Nota 6: Otros activos intangibles.

A continuación, se muestra el movimiento de otros activos intangibles, por tipo de activo, durante los ejercicios 2023 y 2024:

Aplicaciones informáticas (Miles de euros)	Saldo bruto	Amortización acumulada	Deterioro acumulado	Saldo neto
Saldo al 1 de enero de 2023	700	(200)	-	500
Altas	200	(200)	(100)	(100)
Bajas	-	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2023	900	(400)	(100)	400
Altas	155	(200)	-	(45)
Bajas	-	-	-	-
Saldo al 31 de diciembre de 2024	1.055	(600)	(100)	355

Los administradores de la Sociedad dominante han estimado que la vida útil de las aplicaciones informáticas es de 5 años.

Al 31 de diciembre de 2023, el Grupo había registrado un deterioro de 100 miles de euros correspondiente a aplicaciones informáticas que, habiendo quedado desfasadas, han de ser sustituidas por próximos desarrollos.

Al 31 de diciembre de 2023 y 2024 no existían aplicaciones informáticas totalmente amortizadas.

(...)

Nota 9: Activos financieros².

(...)

Créditos a terceros y deudores

Los saldos de créditos a terceros y deudores se corresponden, en su integridad, a las cuentas a cobrar (a corto y largo plazo, respectivamente) con los clientes del Grupo por la prestación de servicios. A continuación, se muestra un detalle del vencimiento de estos saldos.

Vencimiento (Miles de euros)	1 mes	6 meses	12 meses	2 años	Resto	Total
2024	1.000	1.000	2.330	625	-	3.955
2023	1.000	1.000	550	-	-	2.550

Al 31 de diciembre de 2023 y 2024, el Grupo no ha registrado correcciones de valor de estos saldos.

(...)

Nota 14: Provisiones a largo plazo.

Al 31 de diciembre de 2024, la Sociedad dominante está siendo objeto de investigación por parte de una unidad policial en relación con la supuesta existencia de pagos realizados a cargos políticos de terceros países con el fin de obtener licencias para operar en ellos. Pese a que los administradores de la Sociedad dominante no tienen conocimiento de que se hayan producido tales pagos, y aunque la investigación se encuentra en una fase muy inicial, siguiendo el consejo de los asesores legales de la Sociedad dominante, se ha dotado una provisión de 50 miles de euros con la que hacer frente a eventuales quebrantos para la Sociedad dominante que se deriven de la investigación.

(...)

² Existe un error en el sumatorio del total deudores de la nota 9 de los extractos de la memoria propuestos en el caso. Por ello, se comunicó a los examinandos que la cifra de deudores varios del activo corriente del balance consolidado debía ser 4.333. Ello afecta también a la cifra del fondo de maniobra negativo. Esta situación se ha considerado en las soluciones propuestas a lo largo de este texto.

A través de las auditorías de años anteriores y mediante los procedimientos de indagación ante la dirección en el marco de las actividades de planificación y entendimiento de procesos que ha comenzado a realizar para la auditoría de las cuentas anuales individuales y consolidadas del ejercicio 2024, usted ha conocido la siguiente información:

Notas sobre el entendimiento del entorno y el negocio de la compañía.

ECASA no es una compañía de interés público, al no estar cotizada ni tener un volumen de activos y número de empleados suficiente para considerarse como tal. No obstante, de manera voluntaria, decidió preparar, ya en años anteriores, las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea (“NIIF-UE”).

ECASA es propiedad de cinco accionistas que ostentan el 20% cada uno desde su constitución y que tienen presencia en el consejo de administración. El consejo de administración cuenta, además, con un consejero delegado del que depende la estructura organizativa de la sociedad, que cuenta con las siguientes áreas:

- Financiera, responsable de la preparación de la información financiera individual y consolidada, con la que usted interactúa a efectos de la auditoría.
- Ventas, que gestiona la relación con los clientes, los procesos de venta y gestión del cobro de facturas, antes de su pase al área jurídica en el caso de morosidad.
- Jurídica, que lleva cuestiones legales y la defensa de la sociedad, y la gestión de facturas morosas.
- Recursos Humanos.

Al no tratarse de una entidad cotizada, ECASA no tiene la obligación de contar con una unidad de auditoría interna. Sin embargo, cuenta con dicha función de manera voluntaria, cuyo director reporta al consejo de administración directamente.

El consejo de administración es quien propone a la Junta la decisión de nombrar auditor y sus miembros son los responsables últimos del gobierno de la compañía, ante quien usted reporta como auditor de las cuentas anuales.

ECASA ofrece servicios de giro de pagos y cobros entre empresas españolas y empresas situadas en LATAM, a cuya red bancaria tiene acceso mediante las filiales en Brasil y Chile. Habiéndose constituido en 2019, los primeros ejercicios, en los que todavía no operaba en estos países, estuvieron marcados por fuertes

pérdidas debidas a la contratación de personal y a campañas publicitarias y de desarrollo. En 2020, fundó la filial en Brasil, con la que comenzó a operar en ese país y otros países de Latinoamérica, y, en 2023, adquirió una sociedad en Chile que está comenzando a funcionar. El ejercicio 2024 ha marcado un cambio de tendencia, habiendo consolidado la operativa en España y en esos países, con una masa de clientes crítica que le ha permitido arrojar resultados positivos, según ha indicado la dirección.

En auditorías de ejercicios anteriores, usted no ha identificado diferencias de auditoría.

Notas sobre el entendimiento del proceso de ventas.

- La compañía ofrece sus servicios de pagos a empresas españolas que operan en Latinoamérica. ECASA actúa como agente de pagos, teniendo cuentas en ambos países y efectuando las transferencias por cuenta de sus clientes.
- Hay dos servicios:
 - Servicios discrecionales: cada vez que una empresa quiere girar un pago o cobro a una filial, cliente o proveedor de estos países, puede contratar el servicio y pagar un precio, basado en un porcentaje fijo de la transacción.
 - Tarifa plana: los clientes contratan la posibilidad de hacer transferencias durante un periodo indefinido a cambio de un precio fijo pagado ex-ante y luego un porcentaje de la transacción, muy inferior al que aplicaría en el caso de contratar un servicio discrecional.
- La compañía utiliza el aplicativo ATP para el registro de las transacciones y la gestión de clientes, que tiene una interfaz con el aplicativo contable. Hay dos maneras de registrar las transacciones:
 - Transacciones automáticas: la transferencia del cliente es registrada en el sistema ATP una vez está solicitada y realizada y genera tanto la facturación como, posteriormente, los apuntes contables. Además, la aplicación ATP genera un reporte automático listando las brechas entre las transacciones registradas y los movimientos de tesorería y, mensualmente, el área de contabilidad obtiene dicho reporte y analiza las brechas identificadas.
 - Transacciones manuales: el asiento del registro del ingreso y la cuenta a cobrar se solicita por la dirección de ventas y se aprueba por el director fi-

- nanciero, que revisa el apunte solicitado con la documentación soporte antes de su registro.
- Con carácter mensual, el área financiera obtiene un *ageing* de facturas y analiza aquellas con una antigüedad superior a un mes, requiriendo hacer un seguimiento a la dirección de ventas para asegurarse el cobro de la factura.
 - Además, con carácter mensual, el área financiera analiza facturas con antigüedad superior a 120 días y, salvo explicación justificada por la dirección de ventas o la dirección financiera, deterioro al 100% del saldo a cobrar y pasa su gestión a asesoría jurídica.
 - La directora financiera revisa mensualmente el análisis realizado por su área, analizando en detalle las facturas nuevas con más de 120 días de antelación y las explicaciones dadas sobre su seguimiento y aprueba el importe de deterioro que, en su caso, se deba registrar.
- A través de indagaciones con la dirección, realizadas en el contexto de los procedimientos analíticos que efectúa para confirmar nuestro entendimiento del proceso, a usted le han contado que:
- En el ejercicio 2024, se aprecia un incremento del volumen de los ingresos por comisiones debido al incremento del negocio y a la consolidación de una masa crítica de clientes.
 - Sin embargo, este incremento se ha basado también en campañas comerciales consistentes en permitir el aplazamiento de pagos en periodos más allá de los inicialmente previstos, llegando incluso a superar el año.
 - Por ello, aunque se aprecie un incremento tanto del saldo de deudores como de la antigüedad de las facturas emitidas, la dirección financiera no está dotando provisiones por deterioro.
 - Por ello también, por ahora, en el ciclo de caja no se ve un volumen de cobros consistente con el incremento de la actividad.
 - Usted ha observado que el incremento de ventas obedece, principalmente al uso de servicios discrecionales que se han ido registrando mediante apuntes manuales en los tercer y cuarto trimestres del ejercicio. A continuación, se muestra un resumen comparando los ingresos por comisiones por tipo de registro en 2023 y 2024:

2024	1º Trim.	2º Trim.	3º Trim.	4º Trim	Total
Transacciones automáticas	75	75	100	150	400
Transacciones manuales	25	50	250	475	800
Total	100	125	350	625	1.200

2023	1º Trim.	2º Trim.	3º Trim.	4º Trim	Total
Transacciones automáticas	20	50	75	50	195
Transacciones manuales	30	25	25	25	105
Total	50	75	100	75	300

- El *ageing* de clientes que le han facilitado es consistente con la información que se desglosa en la nota de la memoria.
- Finalmente, usted ha observado que todas las transacciones se han registrado en euros, con independencia del país receptor o emisor de la transferencia.

Notas sobre el entendimiento del proceso de activación de activos intangibles.

- La compañía ha activado los distintos aplicativos y sus mejoras, ocurridas tanto en 2023 como 2024, estimando una vida útil de 5 años.
- Para soportar la activación, el área financiera identifica por separado cada aplicación adquirida y/o desarrollo efectuado y documenta el uso que se le va a dar en el negocio.
- Posteriormente, en cada fecha de cierre, el área financiera evalúa si cada aplicación sigue en uso y, para las que no, determina si es necesario registrar algún deterioro.
- La directora financiera revisa el análisis de activación de las aplicaciones y, con carácter anual, la evaluación que ha realizado el área financiera y aprueba, en su caso, si es necesario reconocer algún deterioro.

- A través de indagaciones con la dirección, realizadas en el contexto de la revisión analítica, le han contado que:
 - En el ejercicio 2023, la dirección decidió deteriorar una parte del software ATP que había quedado obsoleto y activó las mejoras correspondientes para ponerlo al día.
 - Durante el ejercicio 2024, se han seguido activando mejoras.
 - La dirección financiera estima que, con carácter anual, es necesario seguir activando actualizaciones del software, sin ser necesario modificar la vida útil estimada.

Notas sobre el entendimiento del proceso de evaluación de deterioro de fondos de comercio.

- Con carácter anual, el área financiera realiza un test de deterioro del fondo de comercio. A tal efecto, compara el valor en uso de la unidad generadora de efectivo con su valor recuperable.
- Definición de UGE: se ha definido la UGE como la unidad de reporting. Hay dos unidades de reporting: España y LATAM. La totalidad del fondo de comercio, que obedece a una adquisición en Chile, ha sido asignada a LATAM.
- Estimación del valor recuperable: la dirección financiera utiliza un modelo de valoración consistente en un descuento de flujos.
 - Los flujos a descontar se basan en proyecciones de caja de las unidades de reporting, que realiza la propia dirección, estimando las tasas de crecimiento del negocio, en base a su expectativa del crecimiento de su base de clientes y de la inflación en cada país. Para ello, la dirección financiera se basa en publicaciones de los bancos centrales de dichos países, pero no cuenta con otros datos o un equipo técnico que las valide.
 - Tasas de descuento y cálculos: para estimar las tasas de descuento y efectuar los cálculos de valoración sobre la base de las proyecciones realizadas, la dirección ha contratado a un consultor externo que realiza un informe de valoración que incluye, además de la valoración de las unidades de reporting:
 - Un detalle de las fuentes utilizadas para determinar la tasa de descuento, y

- Un análisis de sensibilidad, que refleje una alta volatilidad en la valoración de las UGE a cambios en la tasa de descuento.
- La directora financiera revisa el test de deterioro una vez éste ha sido preparado por su área y compara la valoración considerada con el informe de valoración entregado por el tercero. Además, revisa que los flujos considerados en la valoración coincidan con el presupuesto y que las hipótesis consideradas por el experto están debidamente soportadas.

Notas sobre el entendimiento del proceso de consolidación.

- La dirección financiera de ECASA consolida la información financiera de los componentes y prepara las cuentas anuales consolidadas.
- Los componentes registran localmente las transacciones y preparan el paquete de consolidación con normas de contabilidad locales.
- La dirección financiera de ECASA homogeniza la información a las NIIF-UE.

Además, cuenta con la siguiente información del balance de situación y la cuenta de resultados de los componentes:

Balance (Miles de euros) Epígrafe	Brasil		Chile	
	2023	2024	2023	2024
Activo				
a) Activo no corriente	100	95	-	-
<i>I. Inmovilizado intangible</i>	-	-	-	-
4. Fondo de comercio	-	-	-	-
5. Aplicaciones informáticas	-	-	-	-
<i>II. Inmovilizado material</i>	<i>100</i>	<i>95</i>	-	-
1. Terrenos y construcciones	-	-	-	-
2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material	100	95	-	-
<i>IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo</i>	-	-	-	-
1. Instrumentos de patrimonio	-	-	-	-
<i>V. Inversiones financieras a largo plazo</i>	-	-	-	-
1. Instrumentos de patrimonio	-	-	-	-
2. Créditos a terceros	-	-	-	-
<i>VI. Activos por impuesto diferido</i>	-	-	-	-
b) Activo corriente	1.950	2.440	1.850	1.850
<i>III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</i>	<i>1.250</i>	<i>1.930</i>	<i>1.200</i>	<i>1.200</i>
3. Deudores varios	1.250	1.930	1.200	1.200
<i>V. Inversiones financieras a corto plazo</i>	<i>200</i>	<i>80</i>	<i>350</i>	<i>350</i>
4. Derivados	-	-	-	-
5. Otros activos financieros	200	80	350	350
<i>VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</i>	<i>500</i>	<i>430</i>	<i>300</i>	<i>300</i>
1. Tesorería	500	430	300	300
Total activo	2.050	2.535	1.850	1.850

Balance (Miles de euros) Epígrafe	Brasil		Chile	
	2023	2024	2023	2024
Patrimonio neto y pasivo				
a) Patrimonio neto	1.035	1.555	1.105	1.105
a-1) Fondos propios	1.035	1.555	1.105	1.105
<i>I. Capital</i>	<i>1.000</i>	<i>1.500</i>	<i>1.000</i>	<i>1.000</i>
1. Capital escriturado	1.000	1.500	1.000	1.000
III. Reservas	-	-	-	-
<i>V. Resultados de ejercicios anteriores</i>	<i>35</i>	<i>55</i>	<i>105</i>	<i>105</i>
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	-	-	-	-
<i>VII. Resultado del ejercicio</i>	<i>35</i>	<i>355</i>	<i>105</i>	<i>105</i>
<i>VIII. (Dividendo a cuenta)</i>	<i>-</i>	<i>(300)</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
a-2) Ajustes por cambio de valor	-	-	-	-
<i>II. Operaciones de cobertura</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>III. Otros</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
b) Pasivo no corriente	-	-	-	-
<i>I. Provisiones a largo plazo</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
4. Otras provisiones	-	-	-	-
<i>II. Deudas a largo plazo</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
2. Deudas con entidades de crédito	-	-	-	-
c) Pasivo corriente	1.015	980	745	745
<i>III. Deudas a corto plazo</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>700</i>	<i>700</i>
1. Operaciones comerciales y otros valores negociables	-	-	700	700
2. Deudas con entidades de crédito	-	-	-	-
4. Derivados	-	-	-	-
<i>V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</i>	<i>1.015</i>	<i>980</i>	<i>45</i>	<i>45</i>
3. Acreedores varios	1.000	830	-	-
5. Pasivos por impuesto corriente	15	150	45	45
Total patrimonio neto y pasivo	2.050	2.535	1.850	1.850

Cuenta de pérdidas y ganancias (Miles de euros)	Brasil		Chile	
Epígrafe	2023	2024	2023	2024
A) Operaciones continuadas				
1. Importe neto de la cifra de negocios	250	1.030	300	300
6. Gastos de personal	(100)	(200)	(100)	(100)
7. Otros gastos de explotación	(100)	(200)	-	-
8. Amortización del inmovilizado	-	(5)	-	-
11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-	-	-	-
A.1) Resultado de explotación	50	625	200	200
13. Gastos financieros	-	(120)	-	-
14. Variación del valor razonable de instrumentos financieros	-	-	(50)	(50)
A.2) Resultado financiero	-	(120)	(50)	(50)
A.3) Resultado antes de impuestos	50	505	150	150
17. Impuesto sobre beneficios	(15)	(150)	(45)	(45)
A.4) Resultado del ejercicio procedente de las operaciones continuadas	35	355	105	105
A.5) Resultado del ejercicio	35	355	105	105

Notas sobre la evaluación del principio de empresa en funcionamiento.

- La dirección financiera le ha facilitado el acuerdo que ECASA ha negociado con los bancos acreedores para reestructurar la deuda, firmado por todas las partes.
- También le ha facilitado un plan de negocio a 3 años, cuya razonabilidad usted ha podido evaluar.

Adicionalmente a lo anterior:

- Ha leído la siguiente noticia aparecida en El Heraldó Dominicó:

“Continúan las pesquisas policiales en la sede de ECASA en relación con la filtración de los mensajes de correo electrónico del presidente del Club de Hípica, que pondrían de manifiesto una supuesta red de tráfico de influencias con miembros de las secretarías de extranjería de varios países de América del Sur para conseguir el establecimiento de empresas españolas en la región, y de la que podría haberse beneficiado ECASA. Eso no lo sabremos con certeza hasta que la policía y el juzgado de instrucción terminen los procedimientos preceptivos. Lo que sí sabemos, porque está blanco sobre negro, es que el presidente de ECASA habría accedido a financiar carreras de caballos a las que asistían

varios miembros de dichas casas de extranjería en los mismos años en que su compañía establecía sedes en Brasil y en Chile. ¿Casualidad? Ya veremos.”

- El director del área jurídica de ECASA le ha enviado el siguiente correo electrónico:

“Estimado: como continuación de la conversación mantenida, le confirmo que no tengo conocimiento de que se hayan producido pagos irregulares con el fin de obtener licencias para operar en Brasil y en Chile. Hemos contratado a la sociedad Analistas Forenses con el fin de llevar a cabo un análisis de los correos de la alta dirección y poder evaluar, tras conocer los resultados, si existe algún fundamento en las noticias que han ido apareciendo recientemente en los medios. No obstante, tras discutirlo con el área financiera, hemos considerado oportuno dotar una provisión de 50 miles de euros para hacer frente a posibles sanciones, de acuerdo con una primera estimación maximalista que hemos realizado con el soporte de nuestros asesores legales externos.”

TAREA POR DESARROLLAR:

Pregunta 2.1: Procedimientos a realizar por el auditor en relación con el fraude (Puntos: 0,1).

Indique cuál de los siguientes es un procedimiento que usted debe realizar como auditor de ECASA en relación con la noticia que ha leído en El Heraldillo Dominicano, con el fin de valorar si de ella se desprenden riesgos de fraude. Justifique su respuesta.

- A. Realizar indagaciones ante la dirección sobre la valoración que ésta haya realizado del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales, así como si tienen conocimiento de si esta situación ha venido generada por un fraude interno.**
- B. Iniciar una investigación forense para conocer la veracidad de las alegaciones, su origen y, en su caso, los efectos que se deriven de ellas.
- C. Solicitar una respuesta de los abogados externos de la compañía para que le detallen los hechos que están en su conocimiento, y su evaluación jurídica.
- D. Todos los procedimientos anteriores son adecuados.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará

la pregunta. La respuesta debe de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D
X			

EXPLICACIÓN:

La respuesta A es correcta a tenor de la NIA-ES 240, apartado 18, que indica los procedimientos de indagación que el auditor debe realizar, entre los que se encuentran las indagaciones ante la dirección. La respuesta B no es correcta, porque el auditor no debería actuar como parte en una posible investigación forense. La respuesta C no es correcta, porque no es un procedimiento de valoración de riesgo de fraude. Sería, en su caso, una respuesta posible a los riesgos valorados.

La NIA-ES 240 **Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude**, publicada mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 11 de abril de 2024 es el referente respecto a los hechos revelados a través de la noticia de prensa. Esta norma establece que el auditor es responsable de obtener una **seguridad razonable** de que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Sin embargo, debido a las limitaciones inherentes de la auditoría, existe un riesgo inevitable de que algunas incorrecciones materiales no se detecten. El riesgo de no detectar fraudes es mayor que el riesgo de no detectar errores, debido a la posibilidad de que el fraude se cometa con planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación. Además, el riesgo es mayor si el fraude es cometido por la dirección, ya que esta tiene la capacidad de manipular los registros contables.

Para abordar este riesgo, el auditor debe mantener una actitud de **escepticismo profesional** durante toda la auditoría. Esto implica reconocer que puede existir una incorrección material debida a fraude, incluso si se tiene experiencia previa sobre la honestidad de la dirección. El auditor debe realizar indagaciones ante la dirección y otras personas de la entidad para identificar riesgos de fraude, incluyendo la evaluación de la dirección sobre el riesgo de fraude. También debe evaluar si existen factores de riesgo. Es importante que el equipo del encargo discuta cómo los estados financieros pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude.

La norma requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de incorrección material debida a fraude, incluyendo la presunción de que existe un riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos. El auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, incluyendo aquellos que tienen que ver con la elusión de controles por parte de la dirección. Esto puede incluir la revisión de los asientos del libro diario, las estimaciones contables y transacciones significativas inusuales.

Pregunta 2.2: entendimiento sobre el entorno de control (Puntos: 0,1).

Indique cuál de los siguientes elementos no forma parte de los componentes del sistema de control interno de la dirección financiera de ECASA en relación con la preparación de la información financiera, sobre los que usted quiere adquirir un conocimiento en el marco de su auditoría del ejercicio 2024. Justifique su respuesta.

- A. El modo en que la dirección ejerce sus responsabilidades.
- B. El modo en que los responsables de gobierno demuestran su independencia de la dirección.
- C. El modo en que la función de auditoría interna organiza el plan de auditoría anual.**
- D. El modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de sus objetivos.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. La respuesta debe justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D
		X	

EXPLICACIÓN:

Los elementos incluidos en las letras A, B y D forman parte de los componentes del sistema de control interno de la dirección de acuerdo con el anexo 3 de la NIA-

ES 315 (Revisada). La respuesta C forma parte de los elementos de control de la tercera línea de defensa, que es independiente de la dirección financiera.

El anexo 3 de la NIA-ES 315 (revisada) **Identificación y valoración del riesgo de incorrección material** resulta de especial interés como referencia para la valoración del sistema de control interno de la entidad. Destaca cómo la dirección, los responsables del gobierno de la entidad y el resto del personal implementan el sistema de control. Dicho sistema puede aplicarse según las decisiones de la dirección y en el contexto de los requerimientos legales y reglamentarios, al modelo operativo de la entidad, a su estructura legal o a una combinación de ambos.

Los componentes del sistema de control interno a efectos de las NIA pueden no reflejar necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno, pero estos componentes se utilizan para ayudar al auditor a entender el sistema. Estos componentes son:

Entorno de control: que incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, concienciación y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y de su importancia para ella.

Proceso de valoración del riesgo por la entidad: Este proceso incluye la forma en que la entidad identifica los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera, cómo evalúa la probabilidad de que existan y cómo decide las acciones necesarias para gestionarlos. Puede incluir la consideración de transacciones no registradas o estimaciones significativas.

Proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno: el seguimiento se realiza para asegurar que los controles sigan funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Los controles relacionados con este seguimiento pueden ser automatizados, manuales o una combinación de ambos.

Sistema de información y comunicación: Este componente incluye los procedimientos y registros establecidos para procesar transacciones y producir informes financieros. El sistema de información incluye tanto los procedimientos y registros diseñados para procesar las transacciones como los procedimientos para garantizar que la información se recoja, registre, procese, resuma e incluya adecuadamente en los estados financieros. Los procesos de negocio incluyen actividades para desarrollar, adquirir, producir, vender y distribuir productos y servicios, así como para asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Actividades de control: Los controles en este componente se identifican de acuerdo con el apartado 26 de la norma e incluyen controles de procesamiento de

la información y controles físicos. Las actividades de control son acciones que, según las políticas y procedimientos de la entidad, ayudan a asegurar que se lleven a cabo las directrices de la dirección para mitigar los riesgos y lograr los objetivos de la entidad.

Pregunta 2.3: Comunicaciones con los responsables de gobierno (Puntos: 0,1).

Cuál de las siguientes cuestiones no es obligatoria que comunique a los responsables de gobierno de ECASA en el marco de su auditoría del ejercicio 2024. Justifique su respuesta.

- A. La responsabilidad del auditor de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros.
- B. El clausulado específico del contrato de la auditoría.**
- C. Una descripción del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados.
- D. La opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. La respuesta debe de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D
	X		

EXPLICACIÓN:

Las cuestiones incluidas en las respuestas A, C y D son comunicaciones requeridas de acuerdo con la NIA-ES 260 (Revisada), apartados 14 a 17.

El contenido de la NIA-ES 260 (Revisada), **Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad** resulta especialmente interesante en su análisis de la relación del auditor con la entidad auditada. Así, las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros incluyen la comunicación

con los responsables del gobierno de la entidad para aclarar que su papel consiste en emitir una opinión sobre los estados financieros elaborados por la dirección. Esta responsabilidad no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de sus obligaciones. Además, el auditor debe proporcionar una descripción general del alcance y el momento de la auditoría, incluyendo los riesgos significativos identificados.

Durante el proceso, el auditor informará sobre hallazgos significativos, como aspectos cualitativos de las prácticas contables, estimaciones, dificultades encontradas, cuestiones discutidas con la dirección, manifestaciones escritas solicitadas y cualquier otra situación relevante para la supervisión del proceso de información financiera. También comunicará las circunstancias que puedan influir en la estructura y el contenido del informe de auditoría.

En las entidades cotizadas, el auditor debe declarar el cumplimiento de los requisitos de independencia ética, detallando las relaciones o cuestiones que puedan afectar dicha independencia, como los honorarios cobrados por servicios de auditoría u otros servicios. Asimismo, se informará sobre las amenazas a la independencia y las medidas adoptadas para mitigarlas o eliminarlas, asegurando que estas no comprometan la calidad del proceso de auditoría.

El clausulado concreto del contrato de auditoría es una cuestión de la que el cliente tendrá constancia al inicio de la relación.

Pregunta 2.4: Auditorías de grupo (Puntos: 0,1).

En relación con la estrategia global de su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA del ejercicio 2024, usted ha determinado que los componentes de Brasil y Chile son significativos y que, no teniendo usted la posibilidad de auditar las transacciones de dichos componentes, se hace necesario involucrar a auditores locales. Indique cuál de las siguientes afirmaciones no es verdadera. Justifique su respuesta.

- A. Usted tiene que determinar que los auditores de los componentes de Chile y Brasil tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente.
- B. Usted, como auditor del grupo, no asume ninguna responsabilidad en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las transacciones que se registren en los componentes, porque este procedimiento es realizado por los auditores de los componentes.**

- C. Para las áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo sobre los que los auditores de los componentes están determinando los procedimientos de auditoría posteriores, usted evaluará lo adecuado del diseño y aplicación de dichos procedimientos posteriores.
- D. Usted, como auditor del grupo, determinará el umbral a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente se le deben comunicar a usted.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. La respuesta debe justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D
	X		

EXPLICACIÓN:

Las cuestiones incluidas en las respuestas A, C y D son requeridas por la NIA-ES 600 (Revisada), apartados 26(a), 42 y 35(b) respectivamente.

De acuerdo con la NIA-ES 600 (Revisada), apartados 33 y 34, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, y evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo realizados por los auditores de componentes proporcionan una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ello, la **respuesta B**, no siendo una afirmación verdadera, **es la respuesta correcta**.

La **opción B** es la correcta porque, según la Norma Internacional de Auditoría 600 (NIA 600 Revisada), el auditor del grupo sí asume responsabilidad en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las transacciones que se registran en los componentes. Esta responsabilidad no se delega completamente a los auditores de los componentes. Establece que el equipo del encargo del grupo es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo, lo que incluye la valoración de riesgos.

La **opción A** es verdadera. El socio del encargo del grupo debe asegurarse de que los auditores de los componentes tengan la **competencia y capacidad adecuadas** para llevar a cabo los procedimientos de auditoría asignados. Esto se debe a que el equipo del encargo del grupo debe evaluar si los auditores de los componentes conocen y cumplirán con los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo y que sean independientes.

La **opción C** es verdadera. El equipo del encargo del grupo debe **evaluar la adecuación de los procedimientos de auditoría posteriores** que los auditores de los componentes apliquen en respuesta a los riesgos significativos de incorrección material identificados en los estados financieros del grupo. Si existen riesgos significativos de incorrección material en los estados financieros del grupo procedentes de un componente sobre el cual el auditor de este trabaja, el equipo del encargo del grupo evaluará si los procedimientos de auditoría posteriores son adecuados. Además, determinará si es necesaria su participación en esos procedimientos, basándose en su conocimiento del auditor del componente.

Por último, la **opción D** es verdadera. El auditor del grupo debe **determinar el umbral** a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente deben ser comunicadas al equipo del encargo del grupo. Este umbral se establece para asegurar que se comuniquen al equipo del encargo del grupo todas las incorrecciones que podrían ser significativas para los estados financieros del grupo. Las incorrecciones que superen este umbral deben ser comunicadas al equipo de auditoría del encargo del grupo. El equipo del encargo del grupo también determina la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto y la importancia relativa para los componentes en relación con los cuales sus auditores realizarán una auditoría o una revisión a efectos de la auditoría del grupo.

En resumen, la **opción B** es la única afirmación que no es verdadera, ya que el auditor del grupo no puede eludir su responsabilidad en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, incluso si involucra a auditores de componentes. El auditor del grupo debe supervisar y evaluar el trabajo de los auditores de los componentes para asegurar la calidad y suficiencia de la evidencia de auditoría.

Pregunta 2.5: Cálculo de la materialidad (Puntos: 0,5).

A los efectos de su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA del ejercicio 2024, calcule las cifras de importancia relativa para los estados financieros en su conjunto y de materialidad de ejecución. Justifique la respuesta y señale los efectos que tendrá en su planificación.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

Pese a que la sociedad fue constituida en 2019, todavía se encuentra en ciclo de crecimiento y las medidas basadas en el volumen de negocios (por ejemplo, resultado antes de impuestos o cifra de ingresos) todavía presentan una volatilidad que las hace poco relevantes. Por su parte, el grupo presenta un saldo de patrimonio neto positivo, pero todavía lastrado por los resultados negativos de ejercicios anteriores. Ello hace pensar que la cifra de total de activos sea una magnitud más relevante a los efectos de calcular la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Considerando la estructura de gobierno de la sociedad, que es una sociedad de capital privado, no cotizada y con un número de accionistas reducido, podríamos pensar en un porcentaje que no superase el 3% de dicha magnitud: 126 miles de euros.

Con respecto a la materialidad de ejecución, consideramos los siguientes aspectos:

- Conocemos el modelo de negocio del cliente al ser el tercer año auditado.
- Existen riesgos de incorrección material que nos hacen pensar que haya riesgos inherentes con alta probabilidad de ocurrencia.
- No hemos identificado diferencias de auditoría en ejercicios anteriores.
- En los últimos ejercicios se han producido cambios en la estructura del cliente: constitución de ECASA BRA en 2020, compra de PAGOS CHIL en 2023 y ampliación de capital de ECASA BRA en 2024.

Todo lo anterior nos llevaría a pensar que es más adecuado considerar un rango bajo para estimar la materialidad de ejecución, situado en torno al 50% de la importancia relativa: 75 miles de euros.

Estas cifras de materialidad tendrán, principalmente, los siguientes impactos en la planificación de las respuestas de auditoría:

- Identificar determinadas cuentas como significativas o no. En principio, todas las cuentas con saldo superior a 75 miles de euros lo serían.
- Valorar la existencia de riesgos significativos y de fraude, en función del riesgo potencial de incorrección que tengan.
- Identificar los componentes en Chile y en Brasil como relevantes para la auditoría de las cuentas consolidadas.

- Determinar el alcance y extensión de los procedimientos sustantivos.

La respuesta a esta pregunta es de carácter abierto, lo que implica que no existe una única solución correcta. La corrección debe centrarse en evaluar el razonamiento, verificando que su respuesta incorpore elementos clave establecidos por la Norma Internacional de Auditoría adaptada en España (NIA-ES) 320 sobre la importancia relativa (materialidad) en la planificación y realización de la auditoría. Para alcanzar la puntuación máxima, la respuesta debe abordar los siguientes aspectos:

En relación con la **materialidad para los estados financieros en su conjunto**, se debe considerar:

1. **Los elementos relevantes de los estados financieros y su volatilidad relativa**, es decir, identificar qué partidas o áreas presentan mayor relevancia según su impacto financiero y su variabilidad a lo largo del tiempo.
2. **La naturaleza de la entidad y su ciclo vital**, incluyendo el sector en el que opera, sus características específicas, y si se encuentra en una etapa de inicio, crecimiento, madurez o declive.
3. **La estructura de la entidad, las transacciones realizadas en el ejercicio o ejercicios anteriores y sus fuentes de financiación**, lo cual ayuda a entender el contexto operativo y financiero de la entidad auditada.

En cuanto a la **materialidad de ejecución**, que corresponde al nivel más detallado de evaluación de errores o desviaciones, la respuesta debe incluir:

1. El **conocimiento adquirido en auditorías de ejercicios anteriores**, considerando diferencias de auditoría previamente identificadas que puedan influir en la evaluación actual.
2. **La valoración del riesgo** inherente y de control, evaluando aquellas áreas donde es más probable que ocurran errores materiales debido a la naturaleza de las transacciones o controles internos deficientes.

Pregunta 2.6: Procedimientos analíticos y evaluación de riesgos (Puntos: 0,5).

2.6.1. Determine, en base a la información que se proporciona en el supuesto, los posibles riesgos que se pueden derivar de los procedimientos que ha realizado para obtener un entendimiento de las siguientes áreas, referidas a los estados financieros individuales de ECASA.

- a) aplicaciones informáticas.
- b) deudores varios.
- c) ingresos por comisiones.

SOLUCIÓN PROPUESTA:*Aplicaciones informáticas.*

Se observa:

- Un elevado número de activaciones durante el año a la vez que un elevado deterioro de las aplicaciones de años anteriores.
- Pese al deterioro de las aplicaciones activadas en años anteriores, la dirección mantiene la estimación de la vida útil en 5 años, en base a los criterios que se fijaron al inicio de la actividad de la compañía, sin que se hayan planteado revisarlos.

En base a lo anterior, consideramos los siguientes riesgos de incorrección material:

- Incorrecta estimación de la vida útil de las aplicaciones informáticas y evaluación de los criterios de activación.
- Incorrecta estimación del deterioro de las aplicaciones informáticas.

Deudores varios.

Se observa:

- Se aprecia un incremento significativo del volumen de deudores tanto a corto plazo como, sobre todo, a largo plazo, clasificados como crédito a terceros, en apariencia debido al incremento del negocio de la compañía en España. Ello es

consistente con el incremento de las comisiones que se aprecia de la cuenta de resultados (como importe neto de la cifra de negocios).

- Sin embargo, se aprecia igualmente un incremento en el tiempo medio de cobro de dichos deudores y, en particular, existen saldos con elevada antigüedad sin que la dirección se haya planteado la necesidad de deteriorar dichos saldos.
- Se puede hacer referencia también a los siguientes hechos:
 - que existe una incorrección en la nota 9 de la memoria, no sumando el detalle de deudores por vencimiento 3.955, sino 4.955, o que el total de esa nota no cuadra con el balance;
 - que el periodo medio de cobros en 2024 parece alargarse hasta duplicarse, o
 - que las incorrecciones en la nota 9 de la memoria, podrían ser indicativo de errores en la información financiera).
- Todos los saldos parecen estar denominados en euros pese a que ECASA opera en varios países con divisa distinta del euro.

Podría hacerse la revisión analítica sobre los datos consolidados alegando que es responsabilidad del auditor principal. En ese caso, los comentarios van en la misma línea.

En base a lo anterior, consideramos los siguientes riesgos de incorrección material:

- Incorrecto registro de los saldos de deudores debido a transacciones inexistentes.
- Incorrecta evaluación de la necesidad y/o estimación del deterioro de saldos de deudores.
- Incorrecta medición de los saldos deudores de transacciones en divisas extranjeras.

Ingresos por comisiones.

Se observa:

- Elevado incremento de los ingresos por comisiones, consistente con la explicación dada para el incremento de saldos de deudores y consistente con la explicación que nos ha dado la dirección sobre el incremento del negocio de la compañía en España.
- Según se aprecia, el registro de estas comisiones puede ser automático si los pedidos pasan por el ATP de la compañía, pero también puede ser manual, en el caso de ventas ad-hoc con clientes singulares. El incremento de las comisiones se debe, en gran medida, al uso de asientos manuales.
- No parece que haya un cotejo de la evolución de deudores/comisiones con los movimientos de caja.

Tal y como se ha comentado antes, se podría hacer la revisión analítica sobre los datos consolidados alegando que es responsabilidad del auditor principal. En ese caso, los comentarios van en la misma línea.

En base a lo anterior, consideramos los siguientes riesgos de incorrección material:

- Incorrecto registro de los ingresos por comisiones debido a transacciones inexistentes.
- Incorrecta medición de los ingresos por comisiones denominados en divisas extranjeras.

Para el desarrollo de este apartado puede tomarse en consideración, además de otras normas técnicas, de manera especial la **NIA-ES 520 Procedimientos analíticos**. Esta norma se centra en el uso de procedimientos analíticos por parte del auditor durante la auditoría de estados financieros. Define y establece los requerimientos para la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos y aquellos que facilitan una conclusión global sobre los estados financieros. Debe interpretarse junto con la NIA 200, que trata sobre los objetivos generales del auditor independiente.

Así, los objetivos principales del auditor son, al respecto:

- **Obtener evidencia de auditoría relevante y fiable** mediante la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos.
- **Diseñar y aplicar procedimientos analíticos** cerca del final de la auditoría para alcanzar una conclusión global sobre la congruencia de los estados financieros con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad.

Al aplicar procedimientos analíticos sustantivos, el auditor debe considerar:

- **Idoneidad:** Determinar si los procedimientos son apropiados para ciertas afirmaciones, considerando los riesgos de incorrección material y las pruebas de detalle.
- **Fiabilidad de los datos:** Evaluar la fiabilidad de los datos utilizados para definir las expectativas, considerando la fuente, comparabilidad, naturaleza, relevancia y los controles sobre su preparación.
- **Expectativas:** Definir una expectativa precisa y evaluar si es lo suficientemente precisa para identificar incorrecciones materiales.
- **Diferencias:** Cuantificar las diferencias entre las cantidades registradas y los valores esperados que se consideran aceptables, sin necesidad de investigación adicional.

2.6.2. En base a la respuesta anterior, señale cuáles son, a su juicio profesional, las áreas de mayor riesgo de incorrección material.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

En ninguna de las tres áreas, dado el modelo de negocio del cliente, se aprecia la existencia de estimaciones complejas o sujetas a elevada incertidumbre. Hay dos áreas estimativas, como son la vida útil/deterioro de aplicaciones informáticas y el deterioro de saldos de deudores, que, no obstante, no parecen estimaciones sujetas a cálculos complejos o con hipótesis rodeadas de incertidumbre o subjetividad de la dirección. No obstante, se aprecian elementos que pudieran conllevar la existencia de riesgos de fraude en estas estimaciones, en relación con la elusión de controles por parte de la dirección. En particular:

- La incorrecta estimación de la vida útil de los activos, con el fin de capitalizar costes o prolongar la vida útil y reducir la carga de costes de cada ejercicio.
- En relación con los ingresos por comisiones, evaluamos particularmente la posibilidad de fraude relacionada con el reconocimiento de ingresos. El incremento de saldos durante el ejercicio aparejado con el incremento de saldos deudores provenientes, específicamente, de ingresos de comisiones no cobradas. Así, apreciamos también el siguiente riesgo como uno de los mayores:
- Incorrecto registro de los ingresos por comisiones debido a transacciones inexistentes.

- Finalmente, consideramos el riesgo de que la dirección se esté apropiando de activos (caja) de la compañía por medio de transacciones ficticias:
- Incorrecto registro de los saldos de deudores debido a transacciones inexistentes.

Podría también hacerse referencia a la incorrecta preparación [voluntariamente o no] de los desgloses de la memoria, al existir una aparente incorrección en la nota 9.

2.6.3. Indique qué controles ha identificado para mitigar los riesgos de incorrección valorados.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

De acuerdo con la descripción de los procesos dada en el supuesto, hemos identificado los siguientes controles diseñados por la dirección para mitigar los riesgos de incorrección valorados:

Área / Riesgos de incorrección	Controles
<i>Aplicaciones informáticas</i>	
Incorrecta estimación de la vida útil de las aplicaciones informáticas y evaluación de los criterios de activación.	La directora financiera revisa el análisis de activación de las aplicaciones y, con carácter anual, la evaluación que ha realizado el área financiera y aprueba, en su caso, si es necesario reconocer algún deterioro.
Incorrecta estimación del deterioro de las aplicaciones informáticas.	
<i>Deudores varios e ingresos por comisiones</i>	
Incorrecto registro de los saldos de deudores debido a transacciones inexistentes. Incorrecto registro de los ingresos por comisiones debido a transacciones inexistentes.	Para las transacciones automáticas: • Existen dos procesamientos automáticos: ○ El pedido del cliente registrado en el sistema vuelca al ATP una vez está atendido y genera la facturación. ○ Automáticamente, se genera el asiento de ingresos contra cuenta a cobrar. • Adicionalmente, el área de contabilidad obtiene el reporte de partidas en conciliación entre las transacciones registradas y los movimientos de tesorería y analiza las brechas. Para las transacciones manuales: • La directora financiera revisa el apunte manual con la documentación soporte antes de su registro.

Área / Riesgos de incorrección	Controles
Incorrecta evaluación de la necesidad y/o estimación del deterioro de saldos de deudores.	La directora financiera revisa mensualmente el análisis realizado por su área, analizando en detalle las facturas nuevas con más de 120 días de antelación y las explicaciones dadas sobre su seguimiento y aprueba el importe de deterioro que, en su caso, se deba registrar.

Se abordan los riesgos de incorrección que pueden surgir en la gestión de aplicaciones informáticas y en los registros contables relacionados con deudores y comisiones, así como los controles implementados para mitigar dichos riesgos. En el caso de las **aplicaciones informáticas**, se identifica el riesgo de una estimación incorrecta de la vida útil y el deterioro de las aplicaciones. Estos riesgos son gestionados mediante la revisión anual por parte de la directora financiera, quien aprueba las decisiones sobre el reconocimiento de deterioros según el análisis realizado por el área financiera, asegurando que se mantenga una valoración adecuada y actualizada de las aplicaciones.

Por otro lado, en el área de **deudores e ingresos por comisiones**, el riesgo de un registro incorrecto de saldos de deudores o ingresos por transacciones inexistentes se controla mediante procesos automáticos y manuales. Los procesos automáticos garantizan que las transacciones, una vez atendidas, se reflejan correctamente en el sistema, generando automáticamente la facturación y los asientos contables correspondientes. Además, el área de contabilidad realiza conciliaciones entre las transacciones registradas y los movimientos de tesorería para identificar posibles brechas.

En las transacciones manuales, la directora financiera revisa cada apunte antes de su registro, asegurando la validez de las transacciones. Finalmente, para la evaluación del deterioro de saldos de deudores, la directora financiera revisa mensualmente el análisis de las facturas impagas, prestando especial atención a aquellas con más de 120 días de antigüedad, y aprueba los importes de deterioro que, en su caso, deban registrarse.

Esta combinación de controles automáticos, manuales y de supervisión asegura la correcta gestión de los riesgos de incorrección en ambas áreas.

Pregunta 2.7: Diseño de procedimientos de auditoría sustantivos (Puntos: 1).

Esta pregunta versa sobre el área de fondo de comercio de las cuentas anuales consolidadas de ECASA. Para resolver esta pregunta, considere que ha decidido no confiar en los controles de la compañía.

2.7.1. Indique qué premisas y riesgos de incorrección material ha identificado. Identifique, de entre de los riesgos de incorrección material valoradores, cuáles pueden ser riesgos significativos o riesgos de fraude. Razone por qué ha considerado dichos riesgos significativos o riesgos de fraude. (Si lo estima oportuno, puede dar su respuesta en el formato tabular que se muestra a continuación, en cuyo caso puede incluir el razonamiento en una hoja aparte).

SOLUCIÓN PROPUESTA:

Riesgos de incorrección material	Premisas					¿Riesgo significativo o de fraude?
	E	I	V	D/O	P	
#1 - La compañía no identifica adecuadamente las unidades generadoras de efectivo/de reporting y/o las actividades que podrían afectar las conclusiones de su unidad de reporting.		x		x		(1)
#2 - La compañía no identifica los indicadores de deterioro a tiempo.			x			(1)
#3 - La compañía no evalúa adecuadamente el punto de partida para su evaluación cualitativa (por ejemplo: la compañía no utiliza el cálculo del valor razonable más reciente como su "punto de partida").			x			(1)
#4 - La compañía no identifica adecuadamente los eventos y circunstancias que deben ser considerados en la evaluación cualitativa que indican que es más probable que no que el valor razonable de una unidad de reporte sea menor que su valor en libros.			x			(1)
#5 - La compañía no pondera adecuadamente todos los factores identificados en su totalidad para concluir sobre la evaluación cualitativa.			x			(2)
#6 - El fondo de comercio no está asignado correctamente a las unidades de reporting.	x	x				(1)
#7 - El método de valoración seleccionado (por ejemplo, método de flujo de caja descontado, método directriz de compañía pública) para medir el valor razonable de la unidad de reporte no es apropiados.			x			(1)
#8 - Las suposiciones, estimaciones y datos subyacentes significativos no son razonables.			x			(2)
#9 - Hay errores aritméticos en el cálculo utilizado para determinar el valor razonable y/o el informe de valoración final no está debidamente conciliado.			x			(2)
#10 - La valoración es realizada por un especialista interno o externo de la dirección que no tiene las habilidades y experiencia adecuadas.			x			(1)
#11 - La compañía soporta inadecuadamente los supuestos utilizados para determinar la tasa de descuento (por ejemplo, primas de riesgo de mercado, tasa libre de riesgo actual, prima de riesgo específica de la compañía).			x			(2)
#12 - La pérdida por deterioro no está debidamente determinada y/o no se registra correctamente.		x		x		(1)
#13 - Los desgloses de información de la compañía para el fondo de comercio no se presentan con precisión.					x	(1)

Siglas: E = Existencia, I = Integridad/Compleitud, V = Valoración/Medición, D/O = Derechos y obligaciones, P = Presentación/Desglose.

No se considera que los riesgos identificados con (1) puedan conllevar la existencia de un riesgo de fraude o un riesgo significativo por cuanto son elementos que no contienen un elevado grado de complejidad, incertidumbre o subjetividad.

Por el contrario, los riesgos identificados con (2) sí tienen elementos de incertidumbre y subjetividad, en el caso de las hipótesis del modelo, y de complejidad, en el caso de cálculos aritméticos. Además, de cambios razonables en las hipótesis podrían derivarse efectos significativos. Ello es así, porque:

- En el informe de valoración se aprecia una alta sensibilidad a cambios en la hipótesis de la tasa de descuento.
- En las notas que se dan en el supuesto, se indica que la dirección ha contratado a un experto externo ante la complejidad que ofrecía la estimación de los flujos y el cálculo del valor de la unidad generadora de efectivo, al no disponer de información fiable.

No es necesario identificar todos los trece (13) riesgos propuestos en la solución. Sin embargo, es esencial que se mencionen los aspectos clave de la NIA-ES 540 (Revisada) relacionados con las estimaciones contables, como los datos, los modelos o métodos de valoración, los cálculos aritméticos y los desgloses de información. Además, es importante que los riesgos identificados estén vinculados a las premisas subyacentes en el contexto de la auditoría.

También se debe realizar un razonamiento sobre cuáles de esos riesgos identificados podrían ser significativos o estar relacionados con fraude, basándose en los conceptos de la NIA-ES 540 que destacan la complejidad, la incertidumbre y la subjetividad de las estimaciones.

A este respecto, recordamos que la NIA-ES 540 **Auditoría de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar** centra su atención en el papel del auditor ante las estimaciones realizadas por la entidad como parte inherente del modelo contable presidido por el marco normativo de aplicación, PGC o NIIF. Necesita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si las estimaciones contables son razonables y si la información revelada relacionada es adecuada, tal como se requiere en el marco de información financiera aplicable. La NIA-ES 540 establece requisitos sobre cómo el auditor debe abordar esta incertidumbre y verificar las estimaciones contables, así como los requerimientos de revelación de la información relacionada.

Debe entender los requerimientos del marco de información financiera en relación a las estimaciones contables, lo que incluye cómo se miden y revelan. También,

debe comprender cómo la dirección hace las estimaciones contables y los controles relevantes.

El objetivo del auditor es evaluar el grado de incertidumbre en la estimación y el riesgo de incorrección material asociado con ellas. Al realizar esta evaluación, se debe considerar si la base de las estimaciones contables es apropiada. Los procedimientos de auditoría deben ser diseñados para determinar si las estimaciones son razonables, y también incluir si la dirección ha aplicado los métodos correctos y los supuestos apropiados.

La NIA-ES 540 requiere que el auditor evalúe la idoneidad de los métodos utilizados para realizar las estimaciones contables. Esto implica evaluar si los métodos son apropiados dadas las circunstancias y si han sido aplicados de forma consistente. Además, el auditor debe evaluar la razonabilidad de los supuestos, considerando la información disponible y la experiencia del auditor. Al evaluar los supuestos, el auditor debe tener en cuenta que los supuestos son inherentemente inciertos y pueden dar lugar a estimaciones con un alto grado de incertidumbre, y consecuentemente deben revelar esa incertidumbre.

2.7.2. Diseñe una respuesta de auditoría a los riesgos de incorrección material valorados.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

En base a los riesgos de incorrección valorados, se han diseñado los siguientes procedimientos de auditoría sustantivos:

Naturaleza de los procedimientos: Test de detalle tendentes a verificar los siguientes elementos de la estimación contable, consistentes con los riesgos y premisas valorados en la respuesta anterior:

- La integridad y exactitud de los datos empleados por la dirección y el especialista que ha contratado.
- La integridad y exactitud de las hipótesis empleadas por la dirección y el especialista que ha contratado.
- La idoneidad del modelo de valoración utilizado.
- La exactitud de los cálculos realizados.
- La exactitud de la información desglosada en las cuentas anuales.

Momento de realización de los procedimientos: en la fecha de cierre o una fecha lo más cercana al cierre posible, dado que:

- Hemos optado por seguir una estrategia de auditoría no basada en la confianza en controles, y
- Hemos identificado riesgos de incorrección material significativos o de fraude.

Detalle y extensión de los procedimientos diseñados:

- Determinar si la entidad ha identificado adecuadamente sus unidades de reporting mediante la obtención de un análisis por parte de la dirección.
- Obtener el análisis de la dirección de los activos y pasivos asignados a las unidades informantes y evaluar su integridad y asignación apropiados.
- Obtener el análisis de la dirección de la asignación de fondo de comercio a las unidades de reporting.
- Obtener y revisar el análisis de la dirección de si hubo algún evento o circunstancia que indicaría que es más probable que no que el valor razonable de una unidad de reporting sea menor que su valor en libros.
- Inspeccionar la información (por ejemplo, actas del consejo de administración, estados financieros recientes, comunicados de prensa, otra información interna o externa relevante) para identificar eventos y cambios en las circunstancias que ocurrieron durante el período que indicarían que es más probable que no que el valor razonable de una unidad que informa sea menor que su valor en libros.
- Considerar si la evidencia obtenida corrobora o contradice las conclusiones de la dirección sobre la presencia o ausencia de eventos o circunstancias que indicarían que es más probable que no que el valor razonable de una unidad de reporting sea menor que su valor en libros, y determinar el efecto en nuestras conclusiones.
- Testar el cálculo del valor razonable de la unidad de reporting:
 - Comparar los saldos que componen el importe en libros de la unidad de reporting en el análisis de la entidad con el libro mayor.

- Evaluar si los activos y pasivos utilizados en la determinación del valor razonable del reporte se incluyeron en la determinación del valor en libros de la unidad de reporte.
- Dado que la dirección utiliza un especialista para realizar la medición del valor razonable, realizar procedimientos para:
 - Evaluar la competencia, las capacidades y la objetividad del especialista de la gerencia.
 - Obtener una comprensión del trabajo realizado por el especialista de la dirección.
 - Evaluar la idoneidad de los métodos e hipótesis utilizados por el especialista de la dirección,.
 - Evaluar la información proporcionada por la dirección y utilizada por su especialista para verificar su precisión e integridad.
- Revisar los cálculos aritméticos de los cálculos realizados por la dirección y/o el especialista de la dirección.
- Considerar la posibilidad de utilizar la asistencia de un especialista del auditor especialista cuando sea necesario, en función de la complejidad, incertidumbre y subjetividad de las hipótesis y cálculos realizados por la dirección y/o el especialista de la dirección.
- Revisar la conciliación de la dirección del valor razonable de la unidad de *reporting* con su valor contable y revisar, en su caso, la corrección del deterioro registrado en caso de ser necesario.
- Revisar la integridad y exactitud de los desgloses incluidos en las cuentas anuales.

No es necesario identificar todos los procedimientos mencionados en la solución propuesta, pero sí es fundamental que se indiquen los procedimientos relacionados con los datos, los modelos o métodos de valoración, los cálculos aritméticos y los desgloses de información. También se debe hacer referencia a la naturaleza de los procedimientos a realizar y al momento en que deben llevarse a cabo, ya sea en la fecha de cierre o en fechas cercanas, dado que no se sigue una estrategia de confianza en los controles y se han identificado riesgos significativos de incorrección material.

Asimismo, es necesario mencionar al especialista de la dirección y los procedimientos que el auditor debe seguir en relación con dicho especialista. Finalmente, se debe señalar el uso de información adicional que pueda corroborar o contradecir las evidencias proporcionadas por la dirección.

Con respecto a la solución se han diseñado procedimientos de auditoría sustantivos enfocados en verificar diversos aspectos clave de la estimación contable. Estos procedimientos incluyen la revisión de la integridad y exactitud de los datos e hipótesis utilizados por la dirección y su especialista, la idoneidad del modelo de valoración, la exactitud de los cálculos y la información desglosada en las cuentas anuales.

Los procedimientos se llevarán a cabo en la fecha de cierre o lo más cerca posible a ella, ya que se ha optado por una estrategia de auditoría no basada en la confianza en controles y se han identificado riesgos significativos de incorrección material o fraude.

Entre los procedimientos diseñados, se incluye la evaluación de si la entidad ha identificado adecuadamente sus unidades de *reporting*, así como el análisis de los activos y pasivos asignados a dichas unidades. También se realizará una revisión de los eventos y circunstancias que podrían indicar que el valor razonable de una unidad es menor que su valor en libros, además de verificar la exactitud del cálculo del valor razonable de cada unidad.

Se prestará especial atención a la competencia y objetividad del especialista contratado por la dirección, y se evaluarán los métodos e hipótesis utilizados. También se revisarán los cálculos aritméticos realizados por la dirección o su especialista, y si es necesario, se considerará la asistencia de un especialista del auditor para evaluar la complejidad y subjetividad de las estimaciones. Finalmente, se verificará la correcta conciliación entre el valor razonable y el valor contable, y la adecuación de los desgloses en las cuentas anuales.

Pregunta 2.8: Auditorías de grupo (Puntos: 0,6).

Como auditor de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, usted debe considerar si los negocios de las filiales de ECASA en Brasil y Chile son significativos y si, para poder formarse una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas, necesita auditar las transacciones de estas filiales. Sabe que no dispone de recursos en dichos países, por los que, en su caso, debería recurrir a auditores locales.

2.8.1. Indique qué cuestiones considera usted para evaluar la necesidad o no de involucrar a auditores locales y, en su caso, indique si decide involucrar a un auditor local en la auditoría de alguno de los componentes.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

A los efectos de evaluar la necesidad de involucrar a auditores en los componentes, debemos evaluar la estrategia global de la auditoría de acuerdo con la NIA-ES 600 (Revisada), apartado 22, y los apartados A50 y A51 de su guía de aplicación:

- Naturaleza de hechos o condiciones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material en las afirmaciones en los estados financieros del grupo que están asociadas con un componente: existen unidades de negocio (filiales) recientemente adquiridas.
- Desagregación entre componentes de tipos de transacciones: los componentes presentan saldos relevantes sobre la información financiera consolidada.
- Naturaleza y extensión de los controles en común en el grupo y si el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera: El grupo está descentralizado: las transacciones se originan y registran en los componentes y representan saldos relevantes sobre la información financiera consolidada.

Considerando las circunstancias anteriores, se decide involucrar a auditores locales para ambos componentes.

La NIA-ES 600 (revisada) establece que el auditor del grupo debe desarrollar una estrategia global de auditoría del grupo y un plan detallado para su ejecución. Este proceso incluye dos elementos clave: la **identificación de los componentes que serán objeto de trabajo de auditoría** y la **determinación de los recursos necesarios** para llevar a cabo la auditoría, lo cual involucra decidir la naturaleza, el momento de ejecución y el alcance de la participación de los auditores de componentes.

En cuanto a la determinación de los recursos necesarios, el auditor del grupo debe emplear su juicio profesional, considerando varios factores. Entre ellos se incluyen el conocimiento que tiene del grupo y de sus componentes, así como la experiencia de los auditores de componentes, quienes suelen contar con un conocimiento más profundo de los sectores locales en los que operan y con un entendimiento de las disposiciones legales y culturales que afectan a los componentes. La experiencia de los auditores de componentes puede ser particularmente relevante para identificar los riesgos de incorrección material.

Además, el auditor del grupo debe considerar aspectos como la dispersión geográfica de los componentes, la complejidad de las actividades de cada uno, y la estructura del sistema de control interno del grupo. Por ejemplo, si el sistema de control es descentralizado, la participación de los auditores de componentes en la

auditoría será más probable. También deben considerarse los acuerdos de acceso y las restricciones que puedan existir para acceder a determinados componentes, lo que podría requerir la intervención de auditores locales.

En cuanto a la participación de los auditores de componentes, pueden involucrarse en varias fases de la auditoría, como el diseño y ejecución de procedimientos para valorar los riesgos de incorrección material. La participación de estos auditores no está limitada a una fase específica de la auditoría, aunque el auditor del grupo puede decidir limitar su intervención a fases determinadas.

Es relevante que el equipo de auditoría, incluyendo tanto al auditor del grupo como a los auditores de componentes, participe en la planificación de la auditoría. La inclusión de los auditores de componentes en la planificación permite aprovechar su experiencia local y, por tanto, mejorar la calidad y la eficiencia del proceso. Además, el auditor del grupo debe aplicar su juicio profesional para decidir qué auditores de componentes deben ser incluidos en la planificación, en función de su relevancia en los procedimientos de auditoría.

Finalmente, la NIA-ES 600 (revisada) menciona que, en algunos casos, los honorarios propuestos para un encargo de auditoría podrían no ser suficientes para cubrir los recursos necesarios, lo que podría afectar la capacidad de la firma de auditoría para realizar el trabajo conforme a las normas profesionales. Sin embargo, estas restricciones no afectan la responsabilidad del auditor del grupo de garantizar que se cumplan los requisitos de calidad en la auditoría ni de obtener evidencia suficiente y adecuada para emitir una opinión fundamentada sobre los estados financieros del grupo.

2.8.2. Suponga que ha decidido involucrar a auditores locales para auditar ambos componentes. Indique qué cuestiones ha comunicado usted a los auditores locales relacionadas con la materialidad y la valoración de los riesgos de incorrección.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

De acuerdo con la NIA-ES 600 (Revisada), apartados 31, 35 y 36 (y apartados correspondientes de la guía de aplicación de esta NIA-ES), comunicaremos la siguiente información:

En relación con la materialidad:

- La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes.
- El umbral a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente se deben comunicar al auditor del grupo.

En relación con los riesgos valorados:

- La naturaleza de los riesgos identificados.
- Cuestiones que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o realización por el auditor del componente de procedimientos de valoración del riesgo a efectos de la auditoría del grupo.

La NIA-ES 600 establece que el auditor del grupo debe comunicar a los auditores de componentes cuestiones relevantes en el momento oportuno para asegurar una adecuada planificación y ejecución de la auditoría del grupo. Estas comunicaciones incluyen:

1. **Cuestiones relevantes para los procedimientos de valoración del riesgo:** El auditor del grupo debe informar a los auditores de componentes sobre aspectos que puedan afectar la valoración de los riesgos en los estados financieros del grupo, lo que facilita una evaluación precisa de los riesgos de incorrección material.
2. **Relaciones y transacciones con partes vinculadas:** De acuerdo con la NIA 550, el auditor del grupo debe comunicar las relaciones o transacciones con partes vinculadas que haya identificado la dirección del grupo, y cualquier otra información relevante de la que tenga conocimiento, que sea pertinente para el trabajo del auditor del componente.
3. **Dudas sobre la continuidad como empresa en funcionamiento:** Siguiendo la NIA 570 (Revisada), si la dirección del grupo identifica hechos o condiciones que generen dudas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor del grupo debe informar a los auditores de componentes sobre estos aspectos que puedan influir en su trabajo.

En cuanto a la **importancia relativa** en la auditoría del grupo, el auditor del grupo debe aplicar el juicio profesional al determinar la importancia relativa para los componentes. Este umbral es más bajo que el establecido para el grupo en general, con el fin de reducir el riesgo de agregación. Además, se debe determinar un umbral para comunicar las incorrecciones en los estados financieros de los componentes, que no debe superar un importe claramente insignificante para los estados financieros del grupo.

Por último, el auditor del grupo tiene la responsabilidad de comunicar a los auditores de componentes los importes relevantes que se determinen según los criterios de importancia relativa, asegurando que la comunicación fluya de manera adecuada y efectiva entre las distintas partes involucradas en la auditoría del grupo.

2.8.3. Suponga que ha decidido involucrar a auditores locales para auditar ambos componentes. Indique qué procedimientos ha de realizar usted, como auditor de los estados financieros consolidados, para cerciorarse de que la información financiera que proviene de las dos filiales está libre de incorrección material.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

El nivel adecuado de participación del auditor del grupo puede depender de las circunstancias y de la estructura del grupo y de otros factores, tales como la experiencia previa con el auditor del grupo con los auditores de componentes que realizan procedimientos en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo (por ejemplo, si la información financiera de la entidad o unidad de negocio no se ha preparado de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo).

En todo caso, de acuerdo con la NIA-ES 600 (Revisada), apartados 45 y 47, estas acciones, incluirán:

- Revisión de las comunicaciones de los componentes al auditor principal en materia de:
 - Identificación de la información financiera sobre la que se ha solicitado al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría.
 - Si el auditor del componente ha realizado el trabajo solicitado por el auditor del grupo.
 - Si el auditor del componente ha cumplido los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia.
 - Información sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias.
 - Incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros del componente identificadas por el auditor del componente y que superan el umbral que comunicó el auditor del grupo.
 - Indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección.

- Una descripción de cualquier deficiencia identificada en el sistema de control interno en relación con los procedimientos de auditoría aplicados.
- La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo en el componente u otros, cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del componente.

Otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno del componente.

- Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente considere que se debe llamar la atención del auditor del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y
 - Los hallazgos globales del auditor del componente o sus conclusiones.
- El auditor del grupo, como responsable de la dirección y supervisión del trabajo, determinará si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de dicha revisión. Para ello, el auditor del grupo considerará:
- la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado por el auditor del componente.
 - la competencia y capacidad del auditor del componente, y
 - la dirección y supervisión del auditor del componente y la revisión de su trabajo.
- En particular, y por complementar la respuesta anterior, el auditor principal deberá documentar en sus papeles de trabajo, de acuerdo con el artículo 16 del reglamento de la ley de auditoría de cuentas:
- Los criterios y consideraciones tenidos en cuenta para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, entre los que se encontrarán los relativos al negocio, las transacciones u operaciones, su procesamiento, así como el control interno de dichas entidades.

- Los riesgos que el auditor de las cuentas consolidadas ha considerado, a efectos de la auditoría de las cuentas consolidadas, para la planificación del trabajo a realizar en relación con la información financiera de dichas entidades.
- Naturaleza, extensión y momento de realización de las pruebas tanto diseñadas como realizadas por el auditor de las cuentas anuales consolidadas para responder a los citados riesgos identificados en la información financiera de dichas entidades.
- Los aspectos concretos revisados del trabajo realizado por los auditores de dichas entidades sobre dicha información financiera, que incluirán:
 - la naturaleza de las pruebas realizadas y su momento de realización.
 - la información descriptiva de las poblaciones, los criterios y métodos utilizados para la determinación y selección de las muestras.
 - los resultados de la realización de dichas pruebas y, en su caso, la investigación de las desviaciones e incorrecciones identificadas y su resultado, la extrapolación de las incorrecciones, procedimientos adicionales realizados y la evaluación del efecto de las desviaciones e incorrecciones en la auditoría, y
 - las cuestiones concretas discutidas con los auditores de dichas entidades y las conclusiones alcanzadas sobre los anteriores aspectos y cuestiones.

APARTADO 3. EVALUACIÓN Y JUSTIFICACIÓN DE DIFERENTES CIRCUNSTANCIAS DETECTADAS EN EL PROCESO DE AUDITORÍA Y SU EFECTO EN EL INFORME DEL AUDITOR

PUNTUACIÓN: 3 PUNTOS

Pregunta 3.1. (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2, indique cuál de las siguientes cuestiones debe considerar para determinar las cuestiones clave de la auditoría o aspectos más relevantes de la auditoría a comunicar en su informe. Justifique su respuesta.

A) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos.

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.

C) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

D) La existencia de fraudes cometidos por la dirección de la compañía.

E) Todas las anteriores.

F) Solo las cuestiones referidas en las letras A, B y C.

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente. Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. La respuesta debe justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de la pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

A	B	C	D	E	F
X					

EXPLICACIÓN:

Dado que ECASA no es una entidad de interés público, de acuerdo con la NIA-ES 701, apartado 9, solo las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos han de tenerse en cuenta para determinar las cuestiones clave de auditoría. Puede ser admisible considerar como correcto la respuesta

F con un comentario indicando que dado que ECASA no es una entidad de interés público, de acuerdo con la NIA-ES 701, apartado 9, a priori solo las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos han de tenerse en cuenta para determinar las cuestiones clave de auditoría. No obstante, las circunstancias incluidas en las letras b y c podrán tenerse en cuenta voluntariamente.

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 permite dar cumplimiento a lo exigido en las citadas disposiciones legales. En España, en ambos casos, al exigirse incluir en el informe de auditoría determinada información sobre los riesgos más significativos de la existencia de incorrecciones materiales considerados en la auditoría, debe mantenerse en todo caso la sección a este respecto aun cuando se emita un informe con opinión denegada, sin que resulte de aplicación lo previsto en el último párrafo del apartado 5 de esta NIA.

De manera más específica, la NIA-ES 701, en su apartado 9, establece que el auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno de la entidad aquellas cuestiones que hayan requerido su atención significativa durante la auditoría, considerando los riesgos significativos de incorrección material, los juicios significativos relacionados con estimaciones contables de alta incertidumbre y el impacto de hechos o transacciones relevantes ocurridos durante el periodo auditado. En concreto, en su literal, nos dice:

9. 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: (Ref: Apartados A9–A18).

(a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada).5 (Ref: Apartados A19–A22).

(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. (Ref: Apartados A23–A24).

(c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref: Apartados A25–A26).

Pregunta 3.2: (Puntos: 0,5).

En su borrador de informe de auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA correspondientes al ejercicio 2024, preparadas de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, que ha preparado alguien de su equipo de auditoría, usted lee el siguiente apartado sobre las responsabilidades del auditor. Corríjalo sobre esta misma hoja.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

Se señalan en **negrilla-cursiva** el texto **agregado** o en ~~tachado~~ el suprimido en la redacción del informe.

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

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

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

Como parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría.

También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales consolidadas, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.*
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, ~~para concluir~~ **y no con la finalidad de expresar una opinión** sobre la eficacia del control interno del Grupo.*

- *Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por los administradores de la sociedad dominante.*
- *Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por los administradores de la sociedad dominante, del principio contable de empresa en funcionamiento y basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad del Grupo para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales consolidadas o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.*
- *Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales consolidadas, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales consolidadas representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.*
- *~~Obtenemos~~ **Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener** evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades ~~o actividades empresariales dentro o de las unidades de negocio~~ del grupo ~~para expresar como base para la formación de~~ una opinión sobre las cuentas anuales consolidadas. Somos responsables de la dirección, supervisión **y revisión del trabajo realizado para los fines** ~~realización~~ de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.*

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

Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación a los administradores de la sociedad dominante, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.

Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión, y ~~concluimos sobre la exactitud de su registro y desglose.~~

Pregunta 3.3: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2, usted ha identificado que la nota de la memoria correspondiente al fondo de comercio no incluye información sobre las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que ha asociado el fondo de comercio. Determine el efecto de esta situación en la formación de sus conclusiones y redacte los apartados de “opinión” y “fundamento de la opinión” de su informe de auditoría. (Puede obviar los párrafos estándar del informe).

SOLUCIÓN PROPUESTA:

El marco contable aplicable a ECASA para la preparación de cuentas anuales consolidadas requiere que se desglose, entre otras cuestiones, información sobre las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que ha asociado el fondo de comercio. Dado que se trata de una cuenta significativa, sobre la base de lo indicado en el apartado 2, la ausencia de este desglose se debe considerar como una incorrección material y, por lo tanto:

- 1) Debe ser comunicada a los órganos de gobierno de la compañía, de acuerdo con la NIA-ES 260, y
- 2) Debemos reflejar su ausencia en el informe del auditor, mediante la inclusión de una salvedad por falta de información. No obstante, se debe considerar que no se trata de una cuestión que afecte de manera generalizada a los estados financieros. Por lo tanto, expresaremos una opinión con salvedades, pero no desfavorable, de acuerdo con la NIA-ES 705 (Revisada).

Ejemplo de redactado de los párrafos requeridos:

Opinión con salvedades.

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de El Chico Avispado, S.A. (la Sociedad dominante) y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2024, la cuenta de resultados, el estado de resultado global, el estado de cambios en el patrimonio net, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 2024, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Euro-

pea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

Fundamento de la opinión con salvedades.

El Grupo presenta un fondo de comercio por 250 miles de euros al 31 de diciembre de 2024. Los administradores de la Sociedad dominante no han desglosado, en la nota correspondiente de la memoria de las cuentas anuales consolidadas adjuntas, las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que ha asociado el fondo de comercio, según lo requerido por el marco de información financiera aplicable a la Sociedad dominante.

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

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

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

Según la NIA-ES 705 (Revisada) 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.

Pregunta 3.4: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2, usted ha determinado que era necesario obtener la respuesta del bufete de abogados que está asesorando a la compañía en relación con la investigación policial que se describe en el supuesto y la nota de la memoria que se incluye sobre el apartado de provisiones por contingencias. Sin embargo, en la fecha en la que tiene que emitir su informe de auditoría, todavía no ha recibido dicha respuesta. Determine el efecto de esta situación en la formación de sus conclusiones y redacte los apartados de “opinión” y “fundamento de la opinión” de su informe de auditoría. (Puede obviar los párrafos estándar del informe).

SOLUCIÓN PROPUESTA:

Dado que se consideraba necesario obtener la respuesta del bufete de abogados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el área de provisiones por contingencias legales, la ausencia de respuesta constituye una limitación al alcance que debe ser reflejada como salvedad en el informe del auditor. Sin embargo, como no se trata de una cuestión que pueda afectar de forma generalizada a los estados financieros, no denegaremos la opinión, de acuerdo con la NIA-ES 705 (Revisada).

Ejemplo de redactado de los párrafos requeridos:

Opinión con salvedades.

Hemos auditado las cuentas anuales consolidadas de El Chico Avispado, S.A. (la Sociedad dominante) y sus sociedades dependientes (el Grupo), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 2024, la cuenta de resultados, el estado de resultado global, el estado de cambios en el patrimonio net, el estado de flujos de efectivo y la memoria, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, las cuentas anuales consolidadas adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera del Grupo a 31 de diciembre de 2024, así como de sus resultados y flujos de efectivo, todos ellos consolidados, correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea (NIIF-UE), y demás disposiciones del marco normativo de información financiera que resultan de aplicación en España.

Fundamento de la opinión con salvedades.

Según se describe en la nota 14 de la memoria consolidada adjunta, el Grupo ha registrado provisiones por contingencias legales por importe de 50 miles de euros para reconocer los posibles efectos que pudieran derivarse de la investigación policial que se está llevando a cabo. No hemos podido obtener evidencia de audi-

toría suficiente y adecuada sobre el importe de la provisión registrado. Por consiguiente, no hemos podido determinar si este importe debe ser ajustado.

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

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

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

La NIA-ES 705 (Revisada) establece que (11) Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.

Añadiendo posteriormente:

(13) Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

- a) Si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o*
- b) Si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:*
 - i) Renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)*
 - ii) Si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14).*

Pregunta 3.5: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2:

3.5.1. Determine si, con la información de la que dispone, los administradores han desglosado adecuadamente las circunstancias que podrían afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

La situación financiero-patrimonial del Grupo refleja las siguientes cuestiones, que podrían suponer una incertidumbre material a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento:

- 1) La cifra de patrimonio neto de la Sociedad dominante se encuentra por debajo del 50% del capital social.
- 2) Fondo de maniobra negativo, derivado de una estructura de deuda que plantea dudas sobre la situación de liquidez de la compañía.
- 3) Pérdidas recurrentes de ejercicios anteriores.

(El examinando puede hacer referencia tanto al fondo de maniobra de la Sociedad dominante, negativo por una cifra de 4.630, como al fondo de maniobra del grupo, negativo por una cifra de 1.765).

No obstante, los administradores han desglosado estas cuestiones en la memoria (según se indica en la NIA-570 (Revisada), apartado 19), así como las acciones que han emprendido para corregirla, que incluyen su evaluación de la aplicación del principio de empresa en funcionamiento para un periodo adecuado (según se indica en la NIA-ES 570 (Revisada), apartados 12 y 13).

3.5.2. Indique y justifique si considera necesario hacer referencia a dicha situación en su informe de auditoría y, en su caso, redacte el párrafo correspondiente.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

Según se indica en el supuesto, hemos obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para soportar dichos desgloses. Así, consideramos que, aun existiendo una incertidumbre material, esta ha sido adecuadamente desglosada y sigue siendo apropiado aplicar el principio de empresa en funcionamiento.

Por lo tanto, de acuerdo con la NIA-ES 570 (Revisada), apartado 22, deberemos incluir un párrafo de incertidumbre en el informe del auditor, como sigue:

Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.

Llamamos la atención sobre la Nota 3 de las cuentas anuales consolidadas, que indica que, al 31 de diciembre de 2024, la Sociedad dominante presenta una cifra total de patrimonio neto de 200 miles de euros, que se encuentra por debajo del 50% de la cifra del capital social (500 miles de euros). Adicionalmente, el fondo de maniobra de la Sociedad Dominante grupo arroja una cifra negativa de 4.630 miles de euros y el Grupo tiene resultados negativos de ejercicios anteriores por importe de 650 miles de euros. Como se indica en la Nota 3, estos hechos indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Alternativamente, se puede hacer referencia al fondo de maniobra negativo del Grupo por una cifra negativa 1.765.

Pregunta 3.6: (Puntos: 0,5).

En relación con su auditoría de las cuentas anuales consolidadas de ECASA, cuya información se muestra en el apartado 2, usted ha determinado que la evaluación del deterioro del fondo de comercio es la única área de mayor riesgo valorado de incorrección material de las cuentas anuales consolidadas. Redacte el apartado de cuestiones clave de la auditoría o aspectos más relevantes de la auditoría del informe del auditor. Para ello, puede considerar la respuesta que ha dado a la pregunta 2.7.2. (A los efectos de esta pregunta, no tenga en consideración ninguna de las circunstancias descritas en las preguntas anteriores de este apartado 3).

SOLUCIÓN PROPUESTA:

Ejemplo de redactado de los párrafos requeridos:

Cuestiones clave de la auditoría [o: Aspectos más relevantes de la auditoría].

Las cuestiones clave [o: Los aspectos más relevantes] de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales consolidadas en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre éstas, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

Evaluación del deterioro del fondo de comercio.

El Grupo tiene registrado, al 31 de diciembre de 2024, un fondo de comercio por importe de 300 miles de euros, que ha sido generado en el ejercicio 2024, tal y como se detalla en la Nota 5 de la memoria consolidada adjunta, junto con los criterios empleados por los administradores de la Sociedad dominante para evaluar la existencia de deterioros y, en su caso, medir el importe de deterioro a registrar. La evaluación de la existencia de deterioro es una estimación sujeta a una elevada incertidumbre, que requiere la aplicación de juicio por parte de la dirección

en cuestiones tales como la determinación de los flujos de caja esperados en la unidad generadora de efectivo y la tasa de descuento aplicable. Por ello, hemos determinado que la evaluación del deterioro del fondo de comercio es un aspecto más relevante en nuestra auditoría.

Como parte de nuestros procedimientos, hemos obtenido un entendimiento del entorno de control que el Grupo ha implementado para evaluar la existencia de deterioro de dicho fondo de comercio, y hemos aplicado procedimientos de auditoría sustantivos para evaluar, con la involucración de nuestros especialistas en valoraciones, la razonabilidad de los flujos de caja estimados para la unidad generadora de efectivo a la que ha sido asignada el fondo de comercio, y de la tasa de descuento empleada.

APARTADO 4. GESTIÓN DE LA CALIDAD.**PUNTUACIÓN: 2 PUNTOS****ENUNCIADO.**

La firma de auditoría LIMANES AUDITORES, S.L.P., ha diseñado e implementado un Sistema Interno de Gestión de Calidad, cuyas características más relevantes son las siguientes:

- Su consejo de administración está formado por 3 socios, 2 de ellos auditores y el otro es el líder de la línea de negocio de consultoría. Descansando la responsabilidad última del Sistema Interno de Gestión de Calidad en el consejo de administración.
- El negocio de la firma se estructura en dos líneas, auditoría y aseguramiento, y consultoría. Opera en todo el territorio nacional, y cuenta con 10 oficinas ubicadas en las principales capitales del país.
-
- En cada una de las oficinas cuentan con dos socios de auditoría, siendo uno de ellos además el responsable de la gestión de la oficina, y con tres gerentes.
- La responsabilidad operativa del sistema de gestión de calidad, salvo la de aquellos componentes para los que ha sido nombrado otro responsable, recae en el socio D. Luis P.R., uno de los socios fundadores de la firma, miembro del consejo de administración y con una experiencia de más de treinta años.
- Dentro de su proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría, esta ha establecido los objetivos de calidad de acuerdo con lo especificado por la NIGC-ES 1, en particular, para el componente de independencia, la firma ha establecido los siguientes:
 - La firma de auditoría y su personal:
 - Conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos; y
 - Cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos.

- Otras personas, incluidas la red, las firmas de la red, las personas de la red o de las firmas de la red, o los proveedores de servicios sujetos a los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos:
 - Conocen los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación; y
 - Cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación.
 - La firma de auditoría obtiene, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.
 - La firma proporciona información y asistencia sobre independencia de forma adecuada y oportuna a los equipos de los encargos.
- Como responsable de independencia se ha designado a D. Quintín B.G., socio veterano de la Firma, con más de 25 años de experiencia. D. Quintín ha identificado una serie de riesgos significativos en el área de independencia y ha establecido respuestas, en particular:
- Ha implementado un programa en el que se deben de registrar todas las estructuras societarias de los clientes de la firma, identificando las matrices y entidades controladas directa e indirectamente por estos.
 - Todo el personal de auditoría debe de realizar una declaración anual de independencia y declarar sus intereses financieros.
 - Adicionalmente también de declarar su independencia anualmente los socios de consultoría.
 - Se ha establecido un procedimiento para el testeo del cumplimiento de los requerimientos de independencia personales, consistente en verificar una muestra representativa de las declaraciones anuales de independencia y de intereses financieros, asegurándose de la integridad de la población a seleccionar, incorporando criterios de riesgo para la selección de la muestra y estableciendo un proceso para tratar las deficiencias detectadas y la comunicación del resultado.

- En cuanto al análisis de amenazas y salvaguardas, el auditor de cada encargo debe realizar su estudio antes de la aceptación y/o continuidad de cada encargo y antes de la emisión del informe de auditoría, para lo cual debe de cumplimentar los formularios elaborados por la firma y documentarlo en el archivo de trabajo del encargo.
- En cuanto al proceso de aceptación y continuidad, una vez recibida la propuesta, se debe de realizar el estudio del cliente, la disponibilidad de recursos, para lo que se debe de consultar al responsable de cada oficina que gestiona el plan de trabajo, y realizar el estudio de la independencia. Los encargos, si son aceptados, se clasifican en tres niveles de riesgo, bajo, medio y alto, que incluye a las EIP.
- En el área de recursos humanos, las políticas de evaluación y remuneración se distinguen entre socios y resto del personal.
- Para los socios, es D. Luis P.R. quien evalúa a cada socio en base a la facturación de cada uno de ellos y del margen de beneficio de su cartera, y propone al consejo de administración su remuneración en base a esta evaluación.
- Para el resto del personal, es la directora de RRHH, Dª Ana M.G. quien, a través de los cuestionarios de evaluación realizados en las oficinas por los superiores inmediatos en la cadena de mando de cada uno de los evaluados, establece junto a los responsables de cada oficina, los ratings de evaluación, donde su principal peso corresponde a criterios de calidad, y realiza la propuesta de remuneración a D. Luis P.R. de acuerdo con las tablas salariales aprobadas por el Consejo de Administración.
- En esta área se ha establecido un procedimiento para la asignación de 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 los encargos, para lo cual se han implementado herramientas de seguimiento de la carga de trabajo y se han desarrollado los conceptos de competencia y capacidad en función del tipo de encargo.
- Sin embargo, dentro del componente de recursos, la responsabilidad de los recursos intelectuales se ha designado a la socia Dª Rosalía F. C.
- En lo relativo a la realización de encargos, Dª Rosalía F. C. es la responsable del área de riesgos y control de calidad de la firma, así como la responsable de elaborar y adaptar su metodología y de seleccionar y designar a los revisores de calidad de los encargos.

- Únicamente son objeto de revisión los encargos de EIP, los revisores se seleccionan de entre los socios de la firma, dependiendo su especialización y antigüedad, aunque siempre se asignará como revisor un socio de su misma oficina.
- Su principal política es que las revisiones deben de finalizarse antes de emitirse el informe de auditoría.
- Respecto a la Información y comunicación, la firma considera que no es necesario, de acuerdo con sus propias características, establecer un componente específico para estas funciones, sino que es suficiente repartirlas entre los demás componentes.
- La responsabilidad del componente de seguimiento también recae sobre D^a Rosalía, ya que se considera que es la persona más indicada al ser la responsable de control de calidad y dirigir al equipo que diseña los controles relevantes de la firma.
- El seguimiento se realiza anualmente, por un equipo de gerentes dirigidos por D^a Rosalía.
- Para la revisión de encargos, se selecciona un encargo de cada socio en ciclos trianuales y la revisión del Sistema de Gestión de Calidad se realiza sobre cada uno de los componentes anualmente.
- Finalmente se elabora un informe de seguimiento que se comunica directamente al Consejo de Administración.

Instrucciones:

Marque la solución correcta con un aspa (X) en la casilla debajo de la letra correspondiente.

Solo hay una solución correcta y marcar más de una respuesta anulará la pregunta. Las respuestas incorrectas no restan de la puntuación final del supuesto. Las respuestas deben de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de cada pregunta; en caso contrario, la respuesta no se considerará válida para su corrección.

Pregunta 4.1: Con relación a la asignación de responsabilidades de la firma, ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es correcta? (Puntos: 0,4).

- A) La asignación de todas las responsabilidades se adecua a la normativa en vigor.
- B) La asignación de la responsabilidad última al Consejo de Administración de la firma no se ajusta a la normativa exigida.**
- C) La firma debería de haber designado a un responsable del componente Aceptación y Continuidad.
- D) La directora de RRHH deberá ser un auditor de cuentas inscrito en el ROAC.

A	B	C	D
	X		

EXPLICACIÓN:

Si bien la NIGC-ES 1 en su requerimiento 20 (a) establece 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, podríamos entender que aplica al consejo de administración de la firma, el artículo 28.2 de la LAC dispone que el responsable último del sistema de control de calidad interno será un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, que pueda realizar la auditoría de cuentas de acuerdo con lo exigido en el artículo 8.1., por lo que la firma del supuesto no estaría cumpliendo con la normativa nacional.

De manera más específica el requerimiento 20 (a) citado contempla en su literal la necesidad de que la firma de auditoría asigne:

(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. [...].

No obstante, el artículo 28.2 LAC, en una mejor delimitación, se establece que “2. Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría implantarán un sistema de control de calidad interno que garantice la calidad de la auditoría de cuentas de conformidad con lo establecido en las normas de control de calidad interno [...]”.

El responsable último del sistema de control de calidad interno será un auditor de cuentas inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas, que pueda realizar la auditoría de cuentas de acuerdo con lo exigido en el artículo 8.1.”.

A modo orientativo, el sistema de control de calidad interno debe estar diseñado para garantizar que los auditores y las sociedades de auditoría cumplan con los más altos estándares de independencia y objetividad. Para lograr esto, debe incluir medidas organizativas y administrativas eficaces que permitan prevenir, detectar, evaluar, comunicar, mitigar y, si es necesario, eliminar cualquier amenaza a su independencia, de acuerdo con lo establecido en la normativa vigente.

Estas medidas deben incorporar políticas específicas que aseguren que ni los propietarios, ni los accionistas, ni los miembros de los órganos de administración, dirección o supervisión interna de las sociedades de auditoría (ni de las entidades vinculadas) puedan influir de manera que comprometan la independencia y objetividad del auditor que firma el informe. En el caso de auditores individuales, dichas políticas deberán aplicarse también a las personas y entidades relacionadas con ellos, conforme a lo previsto en la normativa.

Adicionalmente, el sistema debe incluir políticas adecuadas para la ejecución del trabajo de auditoría, abarcando aspectos como la ética e independencia, los criterios para aceptar y continuar con encargos, la gestión y formación del personal, la supervisión y revisión de los trabajos, y el seguimiento continuo del desempeño. Estos elementos garantizan que los procedimientos de auditoría se realicen de manera rigurosa y profesional, reforzando la confianza en el proceso y en sus resultados.

Pregunta 4.2: ¿Cuál de los siguientes objetivos de calidad no es adecuado? (Puntos: 0,4).

A) La firma de auditoría y su personal:

- I. conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos; y
- II. cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos.

B) La firma de auditoría obtiene, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

C) La firma proporciona información y asistencia sobre independencia de forma adecuada y oportuna a los equipos de los encargos.

D) Todos los objetivos de calidad establecidos son adecuados.

A	B	C	D
	X		

EXPLICACIÓN:

La **opción b)** no es correcta ya que no se trata de un objetivo de calidad sino de una respuesta predeterminada por la NIGC1-ES en su requerimiento 34 (b). La **opción a)** recoge un objetivo de calidad especificado por el requerimiento 29.a de la NIGC1-ES. La **opción c)** corresponde a un objetivo de calidad adicional según lo recogido por el requerimiento 24 de la NIGC1-ES.

El obtener al menos una vez al año una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia no necesariamente es un objetivo de calidad en sí mismo, sino más bien un procedimiento concreto dentro del sistema de control de calidad. Describe un procedimiento específico (la obtención anual de confirmaciones documentadas), que es una herramienta para asegurar la independencia, pero no constituye un objetivo global de calidad. En este contexto, no encaja como un objetivo de calidad, ya que los objetivos se refieren a principios

amplios que guían el sistema de control de calidad, mientras que este se enfoca en una acción particular. El requerimiento 34 (b) citado nos enumera literalmente dentro de las respuestas predeterminadas la necesidad de que la firma debe obtener, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

Las **opciones a) y c)** son objetivos de calidad porque están alineados con principios generales del sistema de control de calidad. Estas opciones garantizan que la firma y el personal cumplan con los requerimientos éticos, proporcionen la asistencia adecuada y mantengan la independencia en el ejercicio de la auditoría.

Pregunta 4.3: ¿Cuál de las siguientes respuestas diseñadas para responder a los riesgos identificados por la firma no está adecuadamente diseñada para cumplir con la normativa? (Puntos: 0,4).

A) El procedimiento de cumplimiento de los requerimientos de independencia del personal.

B) La construcción de las estructuras societarias.

C) El proceso de análisis y aprobación de servicios de no auditoría (SNAs).

D) La declaración anual de independencia.

A	B	C	D
	X		

EXPLICACIÓN:

Las estructuras societarias únicamente recogen las relaciones de control, directo o indirecto, con la matriz o con las sociedades dependientes, pero no recogen al resto de las entidades vinculadas.

La construcción de las estructuras societarias no está directamente relacionada con las respuestas diseñadas específicamente para abordar los riesgos identificados en el sistema de control de calidad de una firma de auditoría, según la normativa.

- a), c) y d) son respuestas adecuadas porque están alineadas con la gestión de riesgos específicos del sistema de calidad, como el cumplimiento de la independencia (a través de procedimientos, análisis de servicios de no auditoría, y declaraciones formales). Estas medidas abordan riesgos éticos, de independencia y de cumplimiento normativo.
- En cambio, la b), aunque puede ser relevante en ciertos contextos estratégicos o corporativos, no forma parte de las respuestas clave o diseñadas normativamente para abordar riesgos específicos en la calidad de los encargos de auditoría. Además, las estructuras societarias están relacionadas con la organización de la firma, no con el control de riesgos de calidad en auditoría.

Por ello, la b) no cumple adecuadamente con los criterios establecidos en la normativa de calidad aplicable.

Pregunta 4.4: Con relación al área de RRHH, ¿Cuál de las siguientes acciones no se ajusta a la normativa en vigor? (Puntos: 0,4).

A) El procedimiento de evaluación y remuneración de los socios.

B) El procedimiento de evaluación y remuneración del resto del personal.

C) La asignación de la responsabilidad de esta área.

D) El procedimiento de asignación de personal a los encargos.

A	B	C	D
X			

EXPLICACIÓN:

Las políticas retributivas de los socios implementadas por la firma son contrarias a lo exigido por el artículo 28.2.b de la LAC, y el artículo 67.2.d en el que se dispone que las políticas retributivas, incluyendo como tales la participación en beneficios, deben de ofrecer 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.

Debe apreciarse que, en el enunciado, se indica que, para los socios, es D. Luis P.R. evalúa a cada socio en base a la facturación de cada uno de ellos y del margen de beneficio de su cartera, y propone al consejo de administración su remuneración en base a esta evaluación.

El procedimiento de evaluación y remuneración de los socios debe estar diseñado para evitar cualquier conflicto de interés que comprometa la independencia, la objetividad y la calidad del trabajo de auditoría. Si dicho procedimiento no se ajusta a estos principios (por ejemplo, si incentiva únicamente la captación de clientes o ingresos sin tener en cuenta la calidad del trabajo), no estaría cumpliendo con los requerimientos normativos.

Este enfoque busca garantizar que los socios prioricen el cumplimiento de los estándares éticos y de calidad sobre otros factores económicos o comerciales.

Pregunta 4.5: ¿Cuál de las siguientes afirmaciones es falsa? (Puntos: 0,4).

A) La firma no ha cumplido con la NIGC1-ES al no implementar el componente de Información y Comunicación.

B) La designación del responsable de seguimiento cumple con las disposiciones en vigor.

C) La responsable de riesgos puede asumir la responsabilidad de los recursos intelectuales, aunque sean dos componentes del SIGC distintos.

D) La revisión de calidad de los encargos por parte de los socios de cada oficina presenta un riesgo de calidad.

A	B	C	D
	X		

EXPLICACIÓN:

De acuerdo con el artículo 66.2.a del RLAC el responsable del seguimiento interno del sistema de control de calidad ejercerá sus funciones con independencia funcional y ausencia de conflicto de interés, en este caso se presenta un conflicto de interés debido a que a su vez tiene responsabilidades operativas en el sistema de gestión de calidad, realización de encargos y recursos intelectuales.

La **opción b** es la correcta porque **la designación del responsable de seguimiento no cumple con las disposiciones en vigor**, contrariamente a lo indicado en la afirmación. Según el artículo 66.2.a del Reglamento de Auditoría de Cuentas (RLAC), el responsable del seguimiento interno del sistema de control de calidad debe actuar con total independencia funcional y sin conflicto de interés. Sin embargo, si esta persona también tiene responsabilidades operativas en el sistema de gestión de calidad, en la realización de encargos o en la gestión de recursos intelectuales, se genera un conflicto de interés, lo cual contradice la normativa.

- **Requisito normativo:** El artículo 66.2.a del RLAC exige que el responsable del seguimiento interno no tenga ningún rol que pueda comprometer su independencia o generar conflictos de interés. Esto incluye no participar en funciones operativas del sistema de gestión de calidad o en la ejecución de encargos, ya que estas responsabilidades pueden influir en la objetividad de su seguimiento y evaluación.
- **Conflicto de interés:** Si el responsable de seguimiento tiene otras responsabilidades operativas (como recursos intelectuales o la realización de encargos), pierde la imparcialidad necesaria para evaluar de manera crítica y objetiva el sistema de calidad. Esto implica que no se está cumpliendo con los estándares establecidos, invalidando la afirmación de que "la designación del responsable de seguimiento cumple con las disposiciones en vigor".

Por lo tanto, la afirmación **b** es falsa.

ENUNCIADO

ÍNDICE

APARTADO 1.	CONSOLIDACIÓN CONTABLE	4 PUNTOS Página__272
APARTADO 2.	EJERCICIOS DE CONTABILIDAD (3 SUPUESTOS)	4,5 PUNTOS Página__289
APARTADO 3.	PREGUNTAS TIPO TEST	1,5 PUNTOS Página__310

APARTADO 1. CONSOLIDACIÓN CONTABLE**PUNTUACIÓN: 4 PUNTOS****ENUNCIADO.**

VIRUS, S.A. (en adelante VIRUS), matriz de un grupo de sociedades radicada en España, formula cuentas anuales consolidadas desde hace varios ejercicios por sobrepasar los límites establecidos en la legislación mercantil.

A mediados del actual ejercicio (20X1), VIRUS ha adquirido una participación del 25% de la sociedad española SANGRE, S.A. (en adelante SANGRE), entidad sin ninguna vinculación previa con el grupo, por un importe de 100.000 u.m. Dicha participación le confiere al grupo VIRUS nombrar a un miembro del consejo de administración de SANGRE. El patrimonio neto contable de SANGRE a la fecha de adquisición (30.06.20X1) se muestra a continuación:

Capital Social	60.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(20.000)
Resultado del ejercicio (PyG)	(10.000)
Total, Patrimonio Neto a 30.06.20X1	30.000

Del análisis a fecha de la transacción de los activos y pasivos identificados en el balance de SANGRE, se desprende la existencia de una plusvalía inmobiliaria en una construcción no puesta de manifiesto contablemente por valor de 10.000 u.m. En el test realizado, ésta es la única diferencia identificada entre los valores contables y razonables. La vida útil estimada de ese activo es de 10 años.

Además, al cierre del ejercicio 20X1, se conoce que VIRUS vendió un terreno (aún no desarrollado) a SANGRE por 18.000 u.m (precios de mercado), abonados en dicha fecha, con un coste contable registrado en VIRUS de 12.000 u.m. SANGRE presenta este activo en sus estados individuales de cierre de ejercicio (31.12.20X1).

El patrimonio neto contable de SANGRE al cierre del ejercicio 20X1 y al cierre del ejercicio 20X4 se presenta a continuación:

Capital Social	60.000
Resultados negativos de ejercicios anteriores	(20.000)
Resultado del ejercicio (PyG)	10.000
Total Patrimonio Neto a 31.12.20X1	50.000

Capital Social	60.000
Reservas	20.000
Resultado del ejercicio (PyG)	30.000
Subvenciones, donaciones y legados recibidos	10.000
Total Patrimonio Neto a 31.12.20X4	120.000

Durante el ejercicio 20X4 se han producido las siguientes operaciones, así como otra información relevante que se detalla a continuación:

- Consecuencia de la buena marcha de la sociedad y de su holgada posición de liquidez, SANGRE ha repartido un dividendo a cuenta a sus accionistas en el último trimestre del ejercicio por un importe de 10.000 u.m.
- SANGRE ha vendido unas existencias a VIRUS por un importe de 12.000 u.m. (precios de mercado) con un coste de adquisición para SANGRE de 8.000 u.m. Al cierre del ejercicio, VIRUS aún no ha vendido a terceros el 40% de estas existencias. Esta operación se encuentra pendiente de pago en su totalidad.
- Se ha confirmado que el terrero que VIRUS vendió a SANGRE en el ejercicio 20X1 continúa en su balance al cierre del ejercicio 20X4.

SE PIDE:

Nota: Para la resolución de este ejercicio prescinda del efecto fiscal.

- a) Si procede consolidar la sociedad SANGRE en el Grupo VIRUS, realice los asientos contables necesarios que afecten al balance y la cuenta de pérdidas ganancias consolidada del ejercicio 20X1. Puntos: 1,5.
- b) Si procede consolidar la sociedad SANGRE en el Grupo VIRUS, realice los asientos contables necesarios que afecten al balance y la cuenta de pérdidas ganancias consolidada del ejercicio 20X4. Puntos: 1,5.

- c) Describa brevemente, sin necesidad de realizar asientos contables, cómo cambiaría la solución planteada anteriormente si el porcentaje adquirido por la sociedad VIRUS de SANGRE hubiese sido del 15% (sin posibilidad con este porcentaje de nombrar consejero), pero mantuviera, a su vez, un contrato de opción de compra que le permitiera adquirir un 10% adicional a la fecha de evaluación del control. ¿Consolidaría el Grupo Virus a la sociedad SANGRE? Y, en su caso, ¿cómo haría esta consolidación? Puntos: 0,5.
- d) Si SANGRE fuese una sociedad radicada en el extranjero y fuese, a su vez, cabecera de un grupo de sociedades, ¿abordaría, en su caso, el proceso de consolidación con sus cuentas individuales o consolidadas?

Si por la normativa local de ese país extranjero SANGRE no formulara cuentas consolidadas por estar dispensada de la obligación, pero, por tamaño, sobrepasara los límites establecidos por nuestra normativa española para la formulación de cuentas consolidadas, ¿Cómo abordaría, en su caso, el proceso de consolidación de SANGRE? Puntos: 0,5.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

NOTA. Se prescinde del efecto impositivo.

a) Asientos correspondientes al cierre del ejercicio 20X1.

El artículo 5 de las NOFCAC establece que tendrán la consideración de sociedades asociadas, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquellas en las que alguna o varias sociedades del grupo ejerzan una influencia significativa en su gestión. En este sentido, existe influencia significativa en la gestión de otra sociedad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) Una o varias sociedades del grupo participen en la sociedad.
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control, ni el control conjunto de la misma.

Esta influencia se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el grupo ostente al menos el 20% de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo. No obstante, y teniendo participación en la sociedad, la existencia de influencia significativa también se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

- a) Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la sociedad participada;
- b) Participación en los procesos de fijación de políticas, entre las que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;
- c) Transacciones de importancia relativa con la participada; d) Intercambio de personal directivo; o
- d) Suministro de información técnica esencial.

La participación en SANGRE confiere al GRUPO VIRUS la posibilidad de nombrar a un consejero, por lo que se pone de manifiesto una evidencia de dicha influencia significativa.

Las NOFCAC, artículo 13, establece que el procedimiento de puesta en equivalencia se aplicará en la preparación de las cuentas consolidadas a las inversiones en sociedades asociadas. Según este método, la inversión inicial se registrará por el coste (art. 52 NOFCAC).

En concreto, el citado artículo 52 reconoce que, según el procedimiento de puesta en equivalencia, o método de la participación, la inversión en una sociedad se registrará inicialmente al coste, y se incrementará o disminuirá posteriormente para reconocer el porcentaje que corresponde al inversor en la variación del patrimonio neto producido en la entidad participada, después de la fecha de adquisición, una vez ajustado.

Cuando a una sociedad se le aplique el procedimiento de puesta en equivalencia las cuentas de dicha sociedad a considerar serán sus cuentas anuales consolidadas. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales.

El método de puesta en equivalencia se estructura entre fases diferentes: homogeneización o ajustes sobre los estados financieros individuales, cambio de denominación y, finalmente, valoración de la inversión. En este proceso, resulta necesario la existencia de grupo para que se pueda aplicar dicho método, ya que, en caso contrario, no contaríamos con sociedades multigrupo ni asociadas.

De las diferentes fases comentadas se deduce que el procedimiento no se trata de un método de integración de cuentas anuales, sino más bien un procedimiento de valoración de las inversiones financieras de sociedades asociadas o multigrupo y, en su caso, un cambio de denominación. Al ser sólo un procedimiento de valora-

ción resulta importante complementar esa información con la exigida en la memoria incorporando, entre otras cuestiones, el fondo de comercio implícito en la valoración y no separado en cuenta propia, la amortización de posibles plusvalías de activos identificables que han quedado implícitas y no registradas contablemente en las cuentas individuales de la participada.

En el momento de la toma de la **influencia significativa**, en este caso, la fecha de adquisición (mediados de ejercicio), pues no aporta otra información, se calculará si se origina un **Fondo de comercio de consolidación (FCC) o Diferencia negativa de consolidación (un beneficio en la adquisición)**.

FCC: Coste de adquisición – porcentaje sobre los activos netos a VR (PNC a VR)

$$\text{FCC: } 100.000 - 25\% (30.000 + 10.000) = 90.000 \text{ u.m.}$$

En las cuentas anuales consolidadas se informará del importe del FCC generado, pero no se presentará en el activo de forma separada.

Puesta en equivalencia inicial. El asiento de la puesta en equivalencia de la inversión en el Balance consolidado al cierre del ejercicio 20X1 será:

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	100.000	
Inversión financiera en Sangre		100.000

Siendo la composición de la partida Participación puesta en equivalencia:

Participación valor contable a fecha de adquisición	7.500	25% x 30.000
Plusvalía (*)	2.500	25% x 10.000
FCC por puesta en equivalencia	90.000	
TOTAL	100.000	

(*) La plusvalía identificada en el activo, no reconocida contablemente, por importe de 10.000 u.m., se le aplica el porcentaje de participación (25% x 10.000 u.m.).

Puesta en equivalencia de resultados. Desde la toma de influencia significativa hasta el cierre del ejercicio han transcurrido 6 meses, en los cuales la empresa asociada ha generado resultados, que se deberán incluir en la valoración de la participación por puesta en equivalencia.

El resultado ha pasado de unas pérdidas de 10.000 u.m. (a 30.06.20X1) a unos beneficios de 10.000 u.m. (31.12.20X1), lo que supone un resultado generado bajo influencia significativa de 20.000 u.m. Se deberá imputar la parte proporcional de la variación producida $20.000 \times 25\% = 5.000$ u.m.

Asiento en el balance consolidado

Cuenta	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	5.000	
PyG VIRUS		5.000

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Saldo PyG VIRUS	5.000	
Participación en beneficios por sociedades en puesta en equivalencia		5.000

Eliminación margen del terreno (sentido descendente). Las transacciones entre empresas vinculadas deben ser analizadas para eliminar los resultados aún no realizados, atendiendo al artículo 42 de las NOFCAC, hasta que los resultados se realicen frente a terceros.

Tal y como se contempla en el artículo 42 se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos sociedades del grupo desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del mismo. A estos se entiende por resultados tanto los recogidos en la cuenta de pérdidas y ganancias como los ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad. La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición.

El terreno se ha vendido a la asociada por un importe de 18.000 u.m., siendo el coste contable de 12.000 u.m., por tanto, el resultado de la operación en VIRUS

será $18.000 - 12.000 = 6.000$ u.m. Se deberá proceder a eliminar el porcentaje de participación de dicho margen ($6.000 \times 25\% = 1.500$ u.m.).

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
PyG VIRUS	1.500	
Participaciones puestas en equivalencia		1.500

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Beneficios procedentes del inmovilizado material (*)	1.500	
Saldo PyG VIRUS		1.500

Amortización FCC de inversiones puesta en equivalencia. El FCC reconocido inicialmente, según el art. 26.5 de las NOFCAC, se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

Así, el artículo 26.5 nos indica que, con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas de acuerdo con los criterios incluidos en la norma de registro y valoración 6.^a Normas particulares sobre el inmovilizado intangible del Plan General de Contabilidad.

En relación con la amortización del FCC implícito (para los ejercicios iniciados a partir del 1.01.2016) con carácter general, será de aplicación la presunción de vida útil de 10 años aplicada en el método de integración global, según el Código de Comercio art. 39.4, redacción L22/2015 y en el PGC NRV^a 6^a, redacción RD 602/2016.

El artículo 39.4 del Código de Comercio recoge “4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.

El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años”.

Puesto que al cierre del 20X1 han pasado 6 meses desde la adquisición, momento en que se generó el FFC, la amortización a realizar será de $90.000 \times 10\%/2 = 4.500$ u.m.

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
PyG VIRUS	4.500	
Participaciones puestas en equivalencia		4.500

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Participación en pérdidas por sociedades en puesta en equivalencia	4.500	
Saldo PyG VIRUS		4.500

Amortización de la plusvalía generada. Los ajustes a valor razonable de los activos que, atendiendo al art. 25 de las NOFCAC, se pusieron de manifiesto en el momento de la toma de influencia significativa, deberán reducirse en los ejercicios posteriores con cargo a los resultados consolidados (art.55.2 NOFCAC).

En concreto, el citado artículo 55.2 nos indica que el mayor valor, en su caso, atribuido a la participación como consecuencia de los ajustes previstos en el artículo 25, y el importe del fondo de comercio implícito, deberá reducirse en ejercicios posteriores, con cargo a los resultados consolidados o a otra partida de patrimonio neto que corresponda, a medida que se deprecien, causen baja o se enajenen a terceros los correspondientes elementos patrimoniales. Del mismo modo, procederá el cargo a resultados consolidados cuando se produzcan pérdidas por deterioro del valor previamente reconocido de elementos patrimoniales de la sociedad participada, con el límite de la plusvalía asignada a los mismos en la fecha de primera puesta en equivalencia.

De la plusvalía puesta de manifiesto por importe de 10.000 u.m., se consideró en los cálculos realizados a la toma de influencia significativa nuestro porcentaje de

participación ($10.000 \times 25\% = 2.500$ u.m.). Si la vida útil estimada del elemento es de 10 años, y han transcurrido 6 meses, la amortización ascendería a $2.500 \times 10\%/2 = 125$ u.m.

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
PyG VIRUS	125	
Participaciones puestas en equivalencia		125

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Participación en pérdidas por sociedades en puesta en equivalencia	125	
Saldo PyG VIRUS		125

A modo de síntesis y, como resumen de los asientos realizados, se muestra un desglose que conforma el saldo de la partida de Participación puesta en equivalencia.

Participación puesta en equivalencia al cierre del ejercicio 20X1.

Participación puesta en equivalencia inicial	100.000	
Puesta de equivalencia de resultados	5.000	$25\% \times 20.000$
Eliminación del margen del terreno	(1.500)	$25\% \times 6.000$
Amortización del FFC por puesta en equivalencia	(4.500)	$90.000 \times 10\%/2$
Amortización de la plusvalía	(125)	$10.000 \times 25\% \times 10\%/2$
Participación puesta en equivalencia a 31.12.20X1	98.875	

b) Asientos correspondientes al ejercicio 20X4.

Consolidación posterior. Desde que se adquiere la influencia significativa en la empresa asociada hasta el cierre del ejercicio 20X4, el patrimonio neto de SANGRE ha variado, por lo que la participación puesta en equivalencia deberá recoger el efecto de estas variaciones.

Atendiendo a lo contemplado en el artículo 55.3 podemos apreciar los pasos a considerar, artículo que reproducimos:

3. En cada ejercicio posterior a la primera aplicación del procedimiento:

- a) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a resultados del ejercicio de la participada formarán parte de los resultados consolidados, figurando de forma explícita en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, bajo la denominación «Participación en beneficios (pérdidas) de sociedades puestas en equivalencia».
- b) Sin embargo, en el caso de que la sociedad participada incurra en pérdidas, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la participación calculado por puesta en equivalencia, salvo que existan otras partidas que formen parte de la inversión neta del inversor en la sociedad participada, tal y como dicha inversión se define en el artículo 64.2). En este caso el exceso de las pérdidas sobre la inversión en instrumentos de patrimonio, se aplicará a las otras partidas que formen parte de la inversión neta en orden inverso a la prioridad en la liquidación.

Una vez que se haya reducido a cero el valor de la participación, las pérdidas adicionales, y el correspondiente pasivo se reconocerán en la medida en que se haya incurrido en obligaciones legales, contractuales, implícitas o tácitas, o bien si el grupo de sociedades ha efectuado pagos en nombre de la sociedad participada.

Si la sociedad participada obtiene ganancias con posterioridad, las mismas serán reconocidas en cuentas anuales consolidadas cuando alcancen el importe de las pérdidas no reconocidas.

Los ingresos y gastos de la sociedad participada que no se hayan reconocido en pérdidas y ganancias se tratarán de forma análoga a éstos.

- c) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a otras variaciones del patrimonio neto, ya sea por cambios en el patrimonio neto de la sociedad participada que la misma no haya reconocido en su resultado del ejercicio, o reservas generadas procedentes de resultados de ejercicios anteriores, se

mostrarán en los correspondientes epígrafes o subagrupaciones del patrimonio neto conforme a su naturaleza.

- d) Los beneficios distribuidos por la sociedad participada contabilizados como ingresos serán eliminados, considerándose reservas de la sociedad que posea la participación. Cuando se trate de dividendos a cuenta, se reducirá el valor contable de la participación con cargo a los resultados de la sociedad que los haya recibido.

Así pues, las reservas han variado, pasando de una situación de pérdidas acumuladas por un importe de 30.000 u.m. (a 30.06.20X1: -20.000 Rtdo. neg. ejercicios anteriores y -10.000 Rtdos. del ejercicio -pérdidas- a dicha fecha) a tener reconocidas unas reservas por 20.000 u.m. (31.12.20X4), lo que supone un incremento de 50.000 u.m. (20.000 – (30.000)). Se deberá imputar la parte proporcional de la variación producida $50.000 \times 25\% = 12.500$ u.m.

También habrá que incluir las variaciones de valor de otras partidas del patrimonio neto como, en este caso, sucede con la partida de Subvenciones, donaciones y legados. Se deberá imputar la parte proporcional de la variación producida $10.000 \times 25\% = 2.500$ u.m.

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	115.000	
Inversión financiera en Sangre		100.000
Reservas de sociedades por puesta en equivalencia		12.500
Subvenciones, donaciones y legados procedentes de sociedades puesta en equivalencia		2.500

Asimismo, habrá que incorporar nuestro porcentaje de participación sobre los resultados obtenidos por SANGRE al cierre del ejercicio 20X4 ($30.000 \times 25\% = 7.500$ u.m.).

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
Participaciones puestas en equivalencia	7.500	
PyG VIRUS		7.500

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Saldo PyG VIRUS	7.500	
Participación en beneficios por sociedades en puesta en equivalencia		7.500

Tratamiento del dividendo a cuenta. Los beneficios distribuidos por la asociada deben eliminarse en la parte proporcional correspondiente a la participación y, dado que son a cuenta de beneficios, el ajuste reducirá el valor contable de la participación con cargo a los resultados de la sociedad que los haya recibido (NOFCAC Art. 55.3.). Siendo el dividendo de 10.000 u.m. y la participación del 25%, tenemos que eliminar $10.000 \times 25\% = 2.500$ u.m.

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
PyG VIRUS	2.500	
Participaciones puestas en equivalencia		2.500

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Ingresos de participaciones en empresas asociadas	2.500	
Saldo PyG VIRUS		2.500

Eliminación margen ventas de existencias, operaciones interco (sentido ascendente). Las eliminaciones de resultados no realizados procedentes de operaciones entre empresas vinculadas deben realizarse tanto si se actúa como transmitente como adquirente (Art. 42 NOFCAC).

La asociada ha vendido existencias por 12.000 u.m., siendo el coste para ella de 8.000 u.m., por lo que el beneficio obtenido asciende a 4.000 u.m. ($12.000 - 8.000$). Al grupo consolidado le corresponde observar si se encuentra realizado ese resultado.

Según el enunciado, el 40% de las existencias permanecen en el stock de VIRUS, por lo que el 40% de dicho margen aún no se ha realizado, por tanto, procede su

eliminación considerando siempre nuestro porcentaje de participación: $4.000 \times 25\% = 1.000 \times 40\% = 400 \text{ u.m.}$

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
PyG VIRUS	400	
Existencias		400

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Variación de existencias VIRUS	400	
Saldo PyG VIRUS		400

Nota: Según el artículo 78.3 de las NOFCAC, al cierre del ejercicio los créditos y deudas mantenidas con la sociedad incluida en la consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia en el saldo vivo lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas del activo y del pasivo al porcentaje de participación. La operación se encuentra pendiente de pago en su totalidad, por lo que $12.000 \times 25\% = 3.000 \text{ u.m.}$ se presentará en su correspondiente rúbrica.

Cuenta	Debe	Haber
Proveedores SANGRE	3.000	
Proveedores por puesta en equivalencia		3.000

Amortización FCC de inversiones puesta en equivalencia. El FCC que se genera se amortiza en el periodo de 10 años.

Desde que se adquirió la influencia significativa, momento en que se generó el FCC de 90.000 u.m., se debió realizar anualmente una amortización lineal a razón de 9.000 u.m. ($90.000 \times 10\%$). Por tanto, habrá que registrar la amortización de 3 años y medio, siendo tal cantidad la siguiente: $9.000 \times 3,5 = 31.500 \text{ u.m.}$ Así, corresponde para los ejercicios 20X1, 20X2, 20X3 y 20X4 los importes de 4.500, 9.000, 9.000 y 9.000, respectivamente, de los cuales, los tres primeros serán registrados contra las reservas de VIRUS y el correspondiente al ejercicio 20x4, contra el resultado del ejercicio.

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
PyG VIRUS	9.000	
Reservas VIRUS	22.500	
Participaciones puestas en equivalencia		31.500

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Participación en pérdidas por sociedades en puesta en equivalencia	9.000	
Saldo PyG VIRUS		9.000

Amortización de la plusvalía generada. Se deberá registrar la amortización de las plusvalías generadas, 10.000 u.m., desde el momento de la toma de influencia significativa, siendo el porcentaje adquirido del 25% ($10.000 \times 25\% = 2.500$ u.m.).

La vida útil estimada del elemento es de 10 años, por tanto, habrá que registrar la amortización de 3 años y medio, siendo tal cantidad la siguiente: $2.500 \times 3,5 = 875$ u.m. Así, corresponde para los ejercicios 20X1, 20X2, 20X3 y 20X4 los importes de 125, 250, 250, 250, respectivamente, de los cuales, los tres primeros serán registrados contra las reservas de VIRUS y el correspondiente al ejercicio 20X4, contra el resultado del ejercicio.

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
PyG VIRUS	250	
Reservas VIRUS	625	
Participaciones puestas en equivalencia		875

Asiento en la Cta de PyG consolidada.

Cuenta	Debe	Haber
Participación en pérdidas por sociedades en puesta en equivalencia	250	
Saldo PyG VIRUS		250

Eliminación margen del terreno. A finales del ejercicio 20X1, VIRUS enajenó un terreno a SANGRE que al cierre del ejercicio 20X4 aún mantiene en su balance. Procede, por tanto, la eliminación del margen obtenido por aquella venta utilizando cuentas de reservas.

Asiento en el balance consolidado.

Cuenta	Debe	Haber
Reservas de sociedades por puesta en equivalencia VIRUS	1.500	
Participaciones puestas en equivalencia		1.500

A modo de síntesis y, como resumen de los asientos realizados, se muestra un desglose que conforma el saldo de la partida de Participación puesta en equivalencia.

Participación puesta en equivalencia al cierre del ejercicio 20X4.

Participación puesta en equivalencia inicial	100.000	
Reservas puestas en equivalencia	12.500	25% x 50.000
Subvenciones, donaciones y legados	2.500	25% x 10.000
Participación en resultado 20x4	7.500	25% x 30.000
Ajuste dividendo a cuenta	(2.500)	10.000 x 25%
Amortización del FFC puesta en equivalencia	(31.500)	90.000 x 10% x 3,5
Amortización plusvalía	(875)	10.000 x 25% x 10% x 3,5
Eliminación del margen del terreno	(1.500)	
Participación puesta en equivalencia a 31.12.X4	86.125	

c) Participación del 15%, contrato de opción de compra del 10%.

Según el artículo 3.3 de las NOFCAC, para determinar si hay influencia significativa hay que tener en cuenta los derechos de votos potenciales, que sean en ese momento ejercitables. Por tanto, si tenemos una participación del 15% (sin posibilidad de nombrar consejero con dicho porcentaje) pero, además, contamos con el ejercicio de un 10% de derecho de voto potencial ejercitable a la fecha de evaluación del control, se presume la existencia de influencia significativa ($15\% + 10\% = 25\%$), salvo prueba en contrario. Esta influencia significativa deberá ponerse de manifiesto a tenor de lo dispuesto en el art. 5 de las NOFCAC.

Artículo 3.3. NOFCAC. Al calcular si una determinada sociedad posee o puede disponer de la mayoría de los derechos de voto de otra, se tomará en consideración la existencia de derechos de voto potenciales derivados de instrumentos financieros que sean en ese momento ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por cualquier persona ajena al grupo.

Artículo 5.3. NOFCAC Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando una o varias sociedades del grupo posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo. Para computar este porcentaje será de aplicación lo dispuesto en el artículo 3.

Asimismo, teniendo participación en la sociedad la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

- a) Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la sociedad participada;
- b) Participación en los procesos de fijación de políticas, entre las que se incluyen las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones;
- c) Transacciones de importancia relativa con la participada;
- d) Intercambio de personal directivo; o
- e) Suministro de información técnica esencial.

El procedimiento a aplicar sería el de puesta en equivalencia y se realizarían todos los cálculos que conlleva el citado procedimiento de puesta en equivalencia con los porcentajes de participación efectiva, es decir, con el 15%.

d) Sociedad SANGRE radicada en el extranjero.

Según el artículo 52.2 de las NOFCAC, las cuentas de la sociedad asociada a incorporar por aplicación del método de puesta en equivalencia, cuando éstas formen grupo, serán las cuentas anuales consolidadas de dicha sociedad. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularsen, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales.

La consulta 24 del BOICAC 85 hace referencia a las sociedades extranjeras, estableciendo el mismo criterio, por lo que han de utilizar las cuentas anuales consolidadas para realizar la puesta en equivalencia, salvo que no se formularsen al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa, si bien en este caso los motivos de dispensa lógicamente serán los regulados por la normativa que resulte aplicable a las citadas sociedades en el país donde radiquen.

La consulta del BOICAC Nº 85/2011 aclara que, según el Real Decreto 1159/2010, las cuentas de sociedades multigrupo o asociadas deben ser las consolidadas cuando estas formen un grupo, salvo que estén exentas de consolidación por alguna de las dispensas previstas en la normativa. En ese caso, podrán utilizarse las cuentas individuales. No se trata de una opción, sino de una obligación cuando la sociedad formula cuentas consolidadas. Para sociedades extranjeras, el principio de imagen fiel exige aplicar el mismo criterio, aunque las dispensas dependerán de la normativa correspondiente en cada país.

APARTADO 2. EJERCICIOS DE CONTABILIDAD (3 SUPUESTOS)**PUNTUACIÓN: 4,5 PUNTOS****SUPUESTO 2.1. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (PUNTOS: 1,8)****ENUNCIADO.**

Al cierre del ejercicio 2022, el departamento de contabilidad de la sociedad GISELDA TEXTIL, S.A. (en adelante GISELDA) ha recibido de su asesor fiscal la siguiente propuesta de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2022.

PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	2.022	NOTAS
RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS (2022)	5.500.000	
DIFERENCIAS PERMANENTES	(750.000)	
AMORTIZACIÓN AÑOS ANTERIORES (error contable)	(750.000)	1)
DIFERENCIAS TEMPORARIAS	400.000	
DIFERENCIAS TEMPORARIAS (origen ejercicio anterior)	(150.000)	
REVERSIÓN DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE		
(reversión deterioro de clientes)	(150.000)	2)
DIFERENCIA TEMPORARIAS (origen ejercicio corriente)	550.000	
DIFERENCIA TEMPORARIA DEDUCIBLE		
(provisión por responsabilidad)	550.000	3)
BASE IMPONIBLE PREVIA	5.150.000	
BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	(1.800.000)	4)
BASE IMPONIBLE	3.350.000	
TIPO DE GRAVAMEN	0,25	
CUOTA ÍNTEGRA	837.500	
DEDUCCIONES DEL EJERCICIO	(293.125)	5)
CUOTA LÍQUIDA	544.375	
RETENCIONES	(110.000)	6)
PAGOS A CUENTA	(195.000)	6)
CUOTA DIFERENCIAL	239.375	

Por otra parte, se conoce que al inicio del ejercicio corriente (2022) los saldos de las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos eran los siguientes:

Cuenta	Descripción	01/01/2022	SALDO
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	37.500	D
4742	Derechos por deducciones pendientes de aplicar	597.500	D
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio	450.000	D

Se dispone de la siguiente información correspondiente a la citada liquidación (ver notas):

1. El 31 de diciembre de 2019 se adquirieron unos equipos informáticos por importe de 1.500.000 € que GISELDA no ha amortizado por error durante los ejercicios anteriores. Durante el ejercicio 2022 se decidió regularizar la situación y reconocer la amortización tanto de los ejercicios anteriores como del ejercicio actual. El porcentaje de amortización practicado es de un 25%, según la vida útil estimada, y es acorde a lo establecido en las tablas fiscales.
2. En el mes de agosto del ejercicio en curso (2022) se cobran 150.000 € de un cliente, cuya deuda venció en octubre de 2021, y por la que se registró el deterioro contable en dicho momento.
3. GISELDA registró contablemente durante el ejercicio 2022 una provisión por responsabilidades por un importe de 1.100.000 €. Tras el correspondiente análisis normativo de la naturaleza de la citada provisión, el asesor fiscal nos informa que únicamente el 50% de la provisión registrada es fiscalmente deducible en el ejercicio corriente, estimando la deducibilidad del otro 50% de la provisión en ejercicios siguientes.
4. Al cierre del ejercicio 2021, GISELDA tiene registrado contablemente unos créditos fiscales por pérdidas a compensar por importe de 450.000 €.
5. En el ejercicio anterior (2021), GISELDA tuvo derecho a practicar unas deducciones por importe de 825.000 €, estando limitada su aplicación al 35% de la cuota íntegra que fue de 650.000 €. Las deducciones pendientes de aplicación fueron registradas contablemente al cierre del ejercicio anterior al no ponerse en duda su recuperación en ejercicios siguientes. En el ejercicio corriente continúa el límite para su aplicación del 35% sobre la cuota íntegra.
6. Durante el ejercicio corriente, se han practicado, asimismo, retenciones por importe de 110.000 €, y se han realizado pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades (pagos fraccionados) por importe de 195.000 €.

Teniendo en cuenta que la liquidación propuesta por el asesor fiscal se encuentra libre de errores y que GISELDA tributa en el régimen general.

SE PIDE:

Realizar y comentar brevemente los asientos contables que se desprendan de la propuesta de liquidación del IS.

Nota: Según el artículo 5 de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas: “De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos”. En base a ello, GISELDA considera que va a disponer de ganancias fiscales futuras que permitirán la aplicación de los correspondientes activos.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

La norma de registro y valoración (NRV) 13ª del PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece los criterios para el registro contable del Impuesto sobre beneficios, así como los activos y pasivos por impuestos diferidos. Desde el punto de vista fiscal, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) establece los principios que deben regir en la fiscalidad sobre las actividades económicas desarrolladas por las personas jurídicas.

Puede tomarse como referencia adicional lo contemplado en la Resolución de 9 de febrero de 2026, 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.

1. Amortización de equipos informáticos.

El enunciado plantea un error en el registro contable de la amortización de unos equipos informáticos adquiridos en 2019, que es subsanada en el ejercicio en curso (2022). A tal respecto, desde el punto de vista contable, se aplicará la NRV 22ª “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”.

“Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual

se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectará a un gasto o ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas a la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables (...).

Datos:

Valor de adquisición	1.500.000,00
Coefficiente de amortización aplicado	25%
Amortización anual 1.500.000 x 25%	375.000

Los datos de la amortización a practicar correspondientes a ejercicios anteriores, motivo de la corrección será:

AMORTIZACIÓN AÑOS ANTERIORES

2020	375.000,00
2021	375.000,00
Total	750.000,00

Por tanto, se genera una diferencia permanente en el cálculo del IS de 750.000 € atendiendo al artículo 11.3. 1º de la LIS que indica que: *“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.*

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, **tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en que proceda su imputación temporal** o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efec-

tuará en el **período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable**, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”.

Asiento contable por la corrección del error:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	750.000	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		750.000

Precisión: **113. Reservas voluntarias** (...) Se cargará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Asiento contable por el efecto impositivo de la corrección del error ($750.000 \times 25\% = 187.500$):

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	187.500	
113	Reservas voluntarias		187.500

Precisión respecto del reconocimiento del impuesto diferido.

Bajo el supuesto de que el gasto de ejercicios anteriores por la amortización no registrada fuese fiscalmente deducible (cuestión que no se pone en duda según la liquidación presentada) tendría que recogerse el efecto del impuesto diferido con la consiguiente reducción del impuesto corriente.

El impuesto diferido se origina por la baja del activo por impuesto diferido reconocido con abono a reservas (derivado del gasto contable que se reconoce en los estados comparativos y que lógicamente no fue fiscalmente deducible en aquel momento). Se ha prescindido de ambos asientos y se ha contabilizado el efecto neto.

Si se hubieran realizado los dos asientos, el efecto sería similar:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	187.500	
113	Reservas voluntarias		187.500

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	187.500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		187.500

2. Deterioro de clientes.

En el año anterior (2021) se provisionó (deterioro) un cliente cuyo cobro se ha materializado en el ejercicio en curso produciéndose una reversión del deterioro. En el ejercicio anterior no había sido deducible fiscalmente al no haber transcurrido seis (6) desde el vencimiento de la obligación. El art. 13 de la LIS indica que:

“Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- 1. Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.*
- 2. Que el deudor esté declarado en situación de concurso.*
- 3. Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.*
- 4. Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.*

No serán deducibles las siguientes pérdidas por deterioro de créditos:
(...)

3º Las correspondientes a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudor”.

Dado que en el ejercicio anterior no fue fiscalmente deducible, en este ejercicio no se integrará en la base imponible la reversión de dicha pérdida. El art. 11.5 de la

LIS indica que: “No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles”.

En el ejercicio anterior se reconoció un activo por impuesto diferido en la cuenta 4740 “Activos por diferencias temporarias deducibles”, que en este ejercicio debe revertir, según el siguiente cuadro:

PERÍODO	VALOR FISCAL	VALOR CONTABLE	D ^{ta} ACUMULADA	D ^{ta} EJERCICIO	ACTIVO FISCAL
2021	150.000,00	0,00	150.000,00	150.000,00	37.500,00
2022	0,00	0,00	0,00	-150.000,00	-37.500,00

El asiento contable será:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	37.500	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		37.500

3. Provisión por responsabilidades no deducible.

De la provisión por responsabilidades registrada durante el ejercicio únicamente es deducible el 50%, según el análisis e información facilitada por el asesor fiscal, es decir, $1.100.000 \times 50\% = 550.000 \text{ €}$.

Según la NRV 13ª del PGC, las diferencias temporarias se producen, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

En este caso, la diferencia entre el criterio contable y el fiscal produce que se origine una diferencia temporaria de esta provisión, dado que el gasto contable es de 1.100.000 € y el gasto fiscalmente deducible tan sólo de 550.000 €.

Las diferencias temporarias deducibles, como indica la citada NRV, son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan y que dan lugar al reconocimiento de un activo siempre y cuando resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Los activos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión. En nuestro supuesto será el 25%: $550.000 \times 25\% = 137.500$ €. El enunciado del ejercicio no aporta mayor información, por lo que se tomará dicho porcentaje. Además, se espera la recuperabilidad de dicho activo con ganancias futuras.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Asiento contable:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	137.500	
6301	Impuesto diferido		137.500

4. Créditos por pérdidas a compensar.

Atendiendo al art. 26 de la LIS que indica que: *“Las bases imponible negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponible negativas hasta el importe de 1 millón de euros”*.

Según el enunciado del ejercicio, GISELDA tiene registrados 450.000 € de créditos por pérdidas a compensar, por lo que las bases imponible pendientes de compensación serán $450.000/25\% = 1.800.000$ €.

Base imponible previa	5.150.000
70% (límite)	3.605.000
1.800.000,00	< 3.605.000

En base al cálculo anterior procede la compensación del total bases imponible pendientes de compensación.

Por tanto, el asiento contable para dar de baja el activo por bases imponibles negativas de años anteriores que hemos aplicado en este ejercicio será:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	450.000	
4745	Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio		450.000

5. Deducciones.

Según el art. 30.2 de la LIS: *“sobre la cuota íntegra se aplicarán las bonificaciones y deducciones que procedan previstas en la normativa del Impuesto dando lugar a la cuota líquida del mismo que, en ningún caso, podrá ser negativa”*.

Por su parte el PGC, NRV 13ª, identifica el registro de activos por impuestos diferidos originados por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente y del que se espere su recuperación en ejercicios futuros

GISELDA tenía pendiente de aplicar al inicio del ejercicio 2021 deducciones en cuota por importe de 825.000 €.

Aplicando el citado límite resulta que en el ejercicio 2021 se aplicó 227.500 €, quedando pendiente 597.500 € que se recoge contablemente en la cuenta 4742 “Derechos por deducciones pendientes de aplicar”.

En el ejercicio 2022, respetando el límite del 35% sobre la cuota íntegra (837.500€), correspondería aplicar el importe de deducción de 293.125 €:

Derechos por deducciones 2021	825.000,00
Cuota íntegra 2021	650.000,00
35% Cuota íntegra (límite)	227.500,00
Deducción aplicada en 2021	227.500,00
Deducción pendiente de aplicar (inicio 2022)	597.500,00
Cuota íntegra 2022	837.500,00
35% Cuota íntegra (límite)	293.125,00
Deducción aplicada en 2022	293.125,00
Deducción pendiente de aplicar (años siguientes)	304.375,00

El asiento contable por la baja del derecho por deducciones pendientes generadas en ejercicios anteriores será:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	293.125,00	
4742	Derechos por deducciones pendientes de aplicar		293.125,00

6. Retenciones y pagos a cuenta y registro del impuesto corriente.

Por último, vamos a proceder al registro del Impuesto del ejercicio registrando el gasto corriente, las retenciones y los pagos a cuenta.

Según la NRV 13ª del PGC: *“el gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta, así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente”.*

El asiento por el impuesto corriente según la propuesta de liquidación presentada por el asesor fiscal será:

Cuenta	Descripción	Debe	Haber
6300	Impuesto corriente	544.375	
473	Hacienda pública, retenciones y pagos a cuenta*		305.000
4752	Hacienda pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		239.375

*110.000 + 195.000

SUPUESTO 2.2. APORTACIÓN RECIBIDA POR EMPRESA PÚBLICA (PUNTOS: 1,2)**ENUNCIADO:**

El Excelentísimo Ayuntamiento de Estepona posee el 100% del capital social de su sociedad municipal, Actividades Culturales de Estepona, S.A.U. (en adelante, ACTIVIDADES). Con fecha 1 de marzo de 20X1, ese Excmo. Ayuntamiento ha concedido una aportación de carácter finalista por importe de 10.000.000 u.m. a ACTIVIDADES para financiar íntegramente la construcción de un auditorio. El plazo de ejecución de obras será de 18 meses, con fecha de inicio junio de 20X1 y fecha de finalización al cierre del ejercicio siguiente (20X2). Una empresa constructora ha sido adjudicataria para la realización del proyecto en el citado importe (más IVA).

La sociedad precisa de estas instalaciones para ofrecer un buen servicio sociocultural a la ciudadanía. Todas las actividades, iniciativas y proyectos que desarrolla la sociedad municipal están calificadas de interés público y así se encuentra reconocido por el máximo órgano de ese Excelentísimo Ayuntamiento. El 1 de octubre del 20X1, ACTIVIDADES recibió una transferencia bancaria por el 50% de la aportación concedida y el 50 % restante lo ha recibido con fecha 1 de febrero del ejercicio siguiente (año 20X2).

Del análisis de los reportes técnicos correspondientes al avance de obra, se desprende que se encuentra ejecutado un 30% del proyecto al cierre del ejercicio 20X1. La empresa constructora factura el citado avance y ACTIVIDADES realiza transferencia bancaria para el pago de la factura.

Felizmente, la construcción ha finalizado al cierre del ejercicio 20X2, sin producirse ninguna desviación significativa respecto de los plazos de obra establecidos, así como de la cifra presupuestada y concedida. La empresa constructora factura el avance del ejercicio y ACTIVIDADES liquida la factura.

SE PIDE:

Realizar los asientos contables necesarios para registrar las operaciones descritas en la sociedad ACTIVIDADES correspondientes al ejercicio 20X1.

Nota: Para la simplificación del ejercicio se propone registrar solo una factura por el avance de obra al cierre del ejercicio 20X1. El tipo del IVA a aplicar es del 21% y el del Impuesto sobre Sociedades del 25%.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

Exposición normativa.

Las ayudas otorgadas por las Administraciones Públicas se regulan en **la Norma de Registro y Valoración (NRV) 18ª del Plan General de Contabilidad (PGC)**, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que dedica el apartado 1 a las subvenciones otorgadas por terceros distintos a socios y propietarios y el apartado 2 a las ayudas otorgadas por socios y propietarios.

En este apartado 2 se indica expresamente que en el caso de las empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado anterior de esta norma.

La calificación de la actividad como de interés público es un requisito necesario. La **norma sexta de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo**, por la que se establecen normas sobre determinados aspectos contables de las empresas públicas, establece los criterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de «interés público o general». *(Es preciso aclarar que, si no se cumplen los requisitos establecidos en dicha Orden, no se puede aplicar el mencionado apartado 1 de la NRV 18º, y por tanto, las aportaciones se deberían tratar como fondos propios).*

Sobre el reconocimiento de las subvenciones, el apartado 1 de la NRV 18º establece:

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.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

La consulta 1 del BOICAC 135 – septiembre 2023 – indica que el registro contable de la aportación deberá realizarse en el momento en que se produzca el acuerdo de concesión de la subvención, con independencia de que el cobro se materialice en ejercicios posteriores y, todo ello, siempre y cuando el derecho de la empresa frente a la Entidad concedente cumpla los criterios para reconocer un activo regulados en el Marco Conceptual de la Contabilidad. Este reconocimiento es independiente de que la subvención se califique en el momento inicial como reintegrable.

Asimismo, a los efectos de la presentación en balance, se deberá tener en cuenta si a la fecha de formulación de las cuentas anuales la sociedad ha realizado, total o parcialmente, la actuación concreta exigida para la concesión de la subvención. Si la ejecución ha sido parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la ejecución realizada, siempre que no existan dudas de que la empresa va a cumplir con las obligaciones establecidas en el acuerdo de otorgamiento, según se recoge en la disposición **adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo**, que establece los criterios para calificar una subvención como no reintegrable.

En base a la exposición normativa anterior, los registros contables correspondientes al ejercicio 20X1 se presentan a continuación:

Por el acuerdo de concesión de la aportación por parte del Excelentísimo Ayuntamiento de Estepona con fecha 1 de marzo de 20X1.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados		10.000.000

El uso de la cuenta 522 (corto plazo) o 172 (largo plazo) dependerá de la estimación de la empresa acerca del momento en que se cumplirán los requisitos para calificar la ayuda como no reintegrable. Tal cual indica el enunciado de este ejercicio, el plazo de obra concluirá en el ejercicio 20X2 por lo que se propone emplear en la solución de este ejercicio la cta. contable 522 correspondiente a corto plazo. Si el examinando emplea cuentas de largo de plazo, deberá reclasificar al cierre del ejercicio por el saldo aún reintegrable.

Por la transferencia recibida del Excmo. Ayuntamiento de Estepona el 1 de noviembre de 20X1.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos	5.000.000 *	
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas		5.000.000

*50% x 10.000.000

Al cierre del ejercicio, registro de la factura emitida por el constructor correspondiente al grado de avance de la obra (30%).

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	3.000.000*	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	630.000	
572/523	Bancos /Proveedores de inmovilizado a corto plazo **		3.630.000

*30% x 10.000.000

** Se registra el pago en el mismo asiento contable. Si se registra la factura contra proveedores de inmovilizado, posteriormente procede realizar otro asiento contable para registrar el pago.

Al cierre del ejercicio, por la reclasificación de la aportación como no reintegrable, correspondientes al 30% de la construcción ya ejecutada.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados*	3.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		3.000.000

*30% x 10.000.000

Si se empleó la cta. 172 de largo de plazo, deberá reclasificar al cierre del ejercicio el saldo aún reintegrable (parte no ejecutada: 7.000.000) a la cta. 522 de corto plazo.

Del ejercicio no se desprende duda alguna de que ACTIVIDADES continuará con la construcción del referido auditorio.

Al cierre del ejercicio, por el registro del efecto impositivo de la aportación reconocida como no reintegrable.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	750.000*	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		750.000

*25% x 3.000.000

Al cierre del ejercicio, por el reconocimiento en el patrimonio neto de la aportación recibida neta del efecto impositivo.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	3.000.000	
8301	Impuesto diferido		750.000
130	Subvenciones oficiales de capital		2.250.000

Los registros contables correspondientes al ejercicio 20X2 se presentan a continuación, si bien no se solicitan para la resolución del ejercicio.

Por la transferencia recibida del Excmo. Ayuntamiento de Estepona el 1 de febrero de 20X2.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
572	Bancos	5.000.000*	
4708	Hacienda pública, deudora por subvenciones concedidas		5.000.000

*50% x 10.000.000

Al cierre del ejercicio, registro de la factura emitida por el constructor correspondiente al grado de avance de la obra (70%).

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	7.000.000*	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.470.000	
572/523	Bancos /Proveedores de inmovilizado a corto plazo**		8.470.000

*70% x 10.000.000

** Se registra el pago en el mismo asiento contable. Si se registra la factura contra proveedores de inmovilizado, posteriormente procede realizar otro asiento contable para registrar el pago.

Al cierre del ejercicio, por la reclasificación de la aportación como no reintegrable, correspondientes al 70% de la construcción ya ejecutada.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados	7.000.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		7.000.000

Al cierre del ejercicio, por el registro del efecto impositivo de la aportación reconocida como no reintegrable.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	1.750.000*	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		1.750.000

*25% x 7.000.000

Al cierre del ejercicio, por el reconocimiento en el patrimonio neto de la aportación recibida neta del efecto impositivo.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	7.000.000	
8301	Impuesto diferido		1.750.000
130	Subvenciones oficiales de capital		5.250.000

SUPUESTO 2.3. DIVIDENDO MÁXIMO DISTRIBUIBLE (PUNTOS: 1,5)

ENUNCIADO:

La sociedad AGUAS, S.A. (en adelante AGUAS) presenta al cierre del ejercicio 20X2 la situación patrimonial que se expone a continuación:

	20X2
A) PATRIMONIO NETO	112.500
A-1) Fondos propios	74.500
I. Capital	65.000
1. Capital escriturado	90.000
2. (Capital no exigido)	(25.000)
II. Prima de emisión	5.000
III. Reservas	6.000
1. Reserva legal y estatutarias	6.000
Reserva legal	5.000
Reserva estatutaria	1.000
2. Otras reservas	
IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias)	(10.000)
V. Resultados de ejercicios anteriores	(36.000)
1. Remanente	4.000
2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores)	(40.000)
VI. Otras aportaciones de socios	5.000
VII: Resultado del ejercicio	39.500
A-2) Ajustes por cambio de valor	18.000
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos	20.000

AGUAS recoge en sus estatutos la obligación de dotar una reserva estatutaria del 5% del resultado del ejercicio hasta alcanzar el 20% de la cifra de su capital social. Debido a la compleja coyuntura económica, los accionistas de AGUAS requieren de la máxima liquidez posible. En este sentido, su intención es aprobar la distribución del mayor dividendo posible con cargo al resultado del ejercicio actual (no tienen intención de distribuir las reservas disponibles, en caso de que fuera posible disponer de ellas).

SE PIDE:

- a. Calcular el importe máximo de dividendo que podría repartir la empresa AGUAS con cargo al resultado del ejercicio. Puntos: 0,9.
- b. En base a los cálculos obtenidos en la letra a) anterior, registrar contablemente la aplicación del resultado del ejercicio. Puntos: 0,6.

SOLUCIÓN PROPUESTA:

- a) Atendiendo a la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC por el 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 cifra máxima de beneficio distribuable queda establecida en el art. 3.5, siendo su cálculo el que se expone a continuación:

CONCEPTO	IMPORTE
Resultado contable del ejercicio	39.500
Ajustes positivos	14.000
+ Reservas de libre disposición (Otras reservas)	
+ Remanente	4.000
+ Prima de emisión (libre disposición)	5.000
+Aportaciones de socios (libre disposición)	5.000
Ajustes negativos	(39.925)
- Rtdos. negativos de ejercicios anteriores (*)	(14.000)
- Exceso de resultados negativos de ejercicios anteriores no cubiertos por la reserva legal y otras reservas disponibles (1)	(20.000)
-Reserva legal (importe del resultado del ejercicio destinado a dotar la reserva legal) (2)	(3.950)
-Otras reservas estatutarias (importe del resultado del ejercicio destinado a dotar estas reservas) (3)	(1.975)
BENEFICIO DISTRIBUIBLE: Rdo. Contable + Ajustes positivos - Ajustes negativos	13.575

(*) Compensación de los ajustes positivos.

- (1) El exceso de los resultados negativos de ejercicios anteriores sobre los ajustes positivos (40.000 – 14.000) solo se incluirá como ajuste negativo en la parte en que no estén materialmente compensados con el saldo del importe de la reserva legal y de las otras reservas indisponibles preexistentes. Por tanto, de las 26.000 u.m. de exceso, solo se incluirán 20.000 u.m. como ajuste negativo (26.000 - 5.000 - 1.000 = 20.000 u.m.).
- (2) $39.500 \times 10\% = 3.950$.
- (3) $39.500 \times 5\% = 1.975$.

Se recuerda que las aportaciones de los socios constituyen beneficios distribuidos, al igual que la prima de emisión o la prima de asunción (Art. 9.5 de la citada Resolución).

Nota: la Resolución aclara (Art. 28.3) que en caso de que existan pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas, antes de dotar, en su caso, la reserva legal.

Una vez determinada la cifra máxima de beneficio susceptible de distribución que cumple la normativa contable, habrá que comprobar que también se cumple la normativa mercantil y que no hay una limitación o traba a la cantidad propuesta para la distribución.

En este sentido será necesario llevar a cabo un cálculo consistente en la conciliación entre el patrimonio neto contable y el patrimonio neto mercantil, o también llamado patrimonio neto ajustado. El artículo 28 de la mencionada Resolución desarrolla estos criterios que ya venían recogidos en el art. 273.2 y 3 de la Ley de sociedades de capital.

Artículo 273. Aplicación del resultado.

1. [...].
2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

En base a lo anterior, la Resolución señala que una vez cubiertas las atenciones previstas por las leyes y los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio distribuible, si el valor del patrimonio neto ajustado no es, como consecuencia del reparto, inferior al capital social mercantil, esto es, el capital social contable, más, en su caso la cifra de capital registrada como pasivo financiero. En nuestro supuesto, no se aporta cifra de pasivo financiero alguno.

El artículo 3.1 de la Resolución, en sintonía con el art. 36 del Código de Comercio, establece cual será la cifra de patrimonio neto a los efectos de decidir si procede la distribución de beneficios, siendo el cálculo:

PATRIMONIO NETO CONTABLE	
CONCEPTO	IMPORTE
Patrimonio neto contable	112.500
Ajustes positivos	25.000
+Capital suscrito no exigido	25.000
+ Importe nominal+ prima de emisión o asunción de CS suscrito contabilizado como pasivo financiero	
+/- ajustes de cambio de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cta de Pérdidas y ganancias	
Ajustes negativos	(38.000)
Ajustes por cambio de valor positivos	(18.000)
Subvenciones, donaciones y legados*	(20.000)
PATRIMONIO NETO MERCANTIL O AJUSTADO PARA LA DISTRIBUCIÓN DE LOS DIVIDENDOS	99.500

Nota: los beneficios imputados directamente al patrimonio neto (ajustes por cambio de valor positivos y subvenciones, donaciones y legados reconocidos en el patrimonio neto) no podrán ser objeto de distribución directa, ni indirecta, por tanto, se minoran de la cifra de patrimonio neto (Art 28.2 de la citada Resolución). Las subvenciones no provienen del resultado de la empresa además de presentar posibles restricciones de uso y, en muchos casos, deben ser reintegrados si no se cumplen ciertas condiciones. Los ajustes por cambio de valor positivos derivan de cambios en el valor razonable de determinados activos y se consideran variables en el tiempo.

Realizando la comparación, o el llamado “test de balance” o “regla de conciliación”, entre el patrimonio neto contable y el patrimonio neto mercantil a los efectos del reparto de dividendo se comprueba que, en este supuesto, el patrimonio neto mercantil o ajustado (descontando el dividendo máximo a repartir previamente calculado) sería inferior a la cifra de capital social:

$$99.500 - 13.375 = 86.125 < 90.000 \text{ Capital Social}$$

Por lo tanto, la aplicación de la regla mercantil nos plantea una limitación por la cual no es factible repartir como dividendo la totalidad del beneficio distribuible calculado previamente, ya que dejaría el patrimonio neto mercantil por debajo de la cifra de capital social, situación no permitida por la legislación mercantil.

De lo anterior se deduce que sólo se podrá repartir la cantidad máxima de 9.500 u.m. (99.500 – 90.000), para que el patrimonio neto ajustado no quede con una cifra inferior a la del capital social.

- b) Una vez realizados los cálculos y comprobaciones del apartado a) anterior, procede el registro contable de la distribución del dividendo con sus preceptivas dotaciones legales a las reservas correspondientes y con la limitación anteriormente expuesta.

Nº cta	Concepto	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	39.500	
112	Reserva legal*		3.950
1141	Reserva estatutaria**		1.975
526	Dividendo a pagar***		9.500
120	Remanente****		24.075

* 39.500 x 10%

** 39.500 x 5%

*** 99.500 – 90.000

**** Como el enunciado no indica el destino de la aplicación del exceso de resultado no distribuido como dividendo, la solución sugerida sería aplicarlo contra la cuenta de Remanente. Si el examinando interpreta que la Junta General ha tomado el acuerdo de aplicarlo contra Reservas o contra Resultados negativos de ejercicios anteriores debería utilizar dichas cuentas para tal fin. En el caso de compensarlo contra los Resultados negativos de ejercicios anteriores, el preámbulo de la RICAC de Contabilidad de Sociedades aclara que en el supuesto de coexistir en el balance el resultado positivo del ejercicio junto con las reservas disponibles, reservas indisponibles y la reserva legal, los resultados negativos de ejercicios anteriores se compensarán materialmente y en primer lugar con las ganancias acumuladas de ejercicios anteriores en el orden en el que se ha indicado, antes de que se produzca la compensación material con el resultado positivo del ejercicio.

APARTADO 3. PREGUNTAS TIPO TEST**PUNTUACIÓN: 1,5 PUNTOS****ENUNCIADO:****Instrucciones:**

Cuál de las siguientes afirmaciones es correcta (solo se plantea una solución como correcta).

Marque la respuesta correcta, empleando para ello el cuadro que figura al final de cada pregunta. La pregunta será invalidada en caso de marcar más de una opción.

Justifique brevemente su respuesta. Las respuestas deben de justificarse en el cuadro de texto reservado para ello al final de cada pregunta, en caso contrario la respuesta no se considerará válida para su corrección.

Pregunta 3.1: Puntos: 0,35.

El jugador de fútbol Juan Fernández ha sufrido un problema cardíaco durante el último encuentro de liga que se disputó el 15 de mayo. La gravedad de la situación ha conllevado un profundo análisis médico que finalizó el 15 de septiembre con un diagnóstico desfavorable para que Juan Fernández continúe en activo. Se ha producido, por tanto, el peor de los desenlaces ya que va a suponer su retirada definitiva del deporte profesional.

Su club pagó al otro club de la ciudad un traspaso millonario por sus servicios que ascendió a 30.000 000 € a principios de la actual temporada, firmando con el futbolista un contrato por 5 años. Las cuentas anuales de esta entidad deportiva se cierran con fecha 30 de junio y han sido formuladas con fecha 30 de septiembre.

Ante la actual situación:

- A. La sociedad había registrado durante el ejercicio una amortización lineal ascendente a 6.000.000 € pero, consecuencia del diagnóstico médico, ha decidido dar de baja al cierre del ejercicio el neto contable que ascendía a 24.000.000 €.**
- B. Siendo Juan Fernández un jugador más de la plantilla, el Club ha registrado en sus cuentas 6.000.000 € en concepto de gastos de personal y ha informado en la memoria adecuadamente sobre este hecho relevante.**

C. Pese a contar con el diagnóstico médico en una fecha posterior al cierre del ejercicio, la sociedad ha registrado en sus cuentas un deterioro contable por importe de 30.000.000 €.

D. La sociedad había registrado con fecha 30 de junio una amortización lineal ascendente a 6.000.000 € pero, consecuencia del diagnóstico médico, ha decidido registrar un deterioro por importe de 24.000.000 €.

A	B	C	D
X			

SOLUCIÓN PROPUESTA – COMENTARIOS:

En las normas de adaptación del PGC a las sociedades anónimas deportivas, aprobado por orden de 27 de junio de 2000, así como en la resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, se establece el registro de los Derechos de adquisición de jugadores en su inmovilizado intangible.

Según esta normativa se entiende por derecho de adquisición de jugadores el importe devengado por la adquisición de los derechos sobre un determinado jugador, que es independiente del contrato suscrito con el jugador por la prestación de sus servicios. Estos derechos se valorarán, en su momento inicial, por su precio de adquisición, que es el importe satisfecho o a satisfacer, incluyendo todos los compromisos asumidos por tal concepto. Por otra parte, se establece que su plazo de amortización será el de la duración del correspondiente contrato, sin perjuicio de la obligación de registrar la oportuna corrección por deterioro cuando el valor recuperable del derecho sea inferior a su valor contable. Se producirá la baja del activo en el balance cuando el jugador sea objeto de traspaso o cause baja en el equipo por cualquier circunstancia, como, por ejemplo, cuando se haga efectiva la denominada cláusula de rescisión, en cuyo caso, puede producirse el correspondiente resultado.

En el caso que nos ocupa, el club que en el momento inicial registraría es su intangible el valor abonado al otro club por importe de 30.000.000 €, habría practicado durante el ejercicio la amortización lineal que corresponde, repartiendo el coste en 5 años, y por tanto registrando la misma por importe de 6.000.000 €.

En el ejercicio se plantea la lesión de un jugador en el último partido de liga (final de temporada), por tanto, antes del cierre del ejercicio, y se conoce que, previo a la formulación de cuentas, se obtuvo el informe médico concluyente de la baja definitiva del futbolista del ejercicio profesional. Ante estas circunstancias procede la baja del valor neto contable del activo intangible al considerarse un hecho posterior de los denominados tipo I que son hechos ocurridos antes del cierre y que información relevante obtenida antes de la fecha de formulación requiere la corrección de los saldos de cierre.

El diagnóstico desfavorable que impide la continuidad del jugador se conoció el 15 de septiembre, es decir, después del cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales (30 de septiembre). Según la normativa contable, si un evento posterior al cierre proporciona evidencia de una condición existente al cierre del ejercicio, debe reflejarse en las cuentas. La retirada definitiva del jugador implica que el club ya no podrá recuperar el valor del activo, por lo que debe darse de baja contable el importe neto pendiente (24.000.000 €) en el cierre del ejercicio. Dado que la amortización ya registrada es de 6.000.000 €, el club procede a dar de baja el importe restante, lo que coincide con la opción A.

Pregunta 3.2: Puntos: 0,35.

La sociedad Berta, S.A. ha pactado con sus trabajadores que un porcentaje de la jornada laboral se realice mediante “teletrabajo”. El acuerdo incluye la compensación de los gastos incurridos por el trabajador en su domicilio, tales como la cuota de wifi y el material consumible de oficina (folios, bolígrafos, etc.). El importe que se ha abonado mensualmente a los trabajadores por estos conceptos asciende al cierre del ejercicio a 300.000 € y 200.000 € respectivamente.

Respecto a su registro contable:

- A. La empresa no puede asumir la compensación de estos gastos relacionados con equipos, herramientas y otros medios utilizados en el desarrollo de su actividad laboral, que deberán ser asumidos por el trabajador.
- B. Estas compensaciones abonadas correspondientes al trabajo a distancia (teletrabajo) deberán clasificarse como un gasto del subgrupo 62 “Servicios exteriores”.**
- C. Atendiendo a su naturaleza, estos importes asumidos por la empresa relacionados con sus trabajadores podrán registrarse en cuentas del subgrupo 64 “Gastos de personal”.
- D. Atendiendo a su naturaleza, los gastos relacionados con la cuota de wifi deberán registrarse en cuentas del subgrupo 64 “Gastos de personal” y el ma-

terial consumible de oficina en cuentas del subgrupo 21 “Inmovilizaciones materiales”.

A	B	C	D
	X		

SOLUCIÓN PROPUESTA – COMENTARIOS:

La consulta 3 del BOICAC 133 (marzo 2023) versa sobre el tratamiento contable de la compensación de gastos en que incurre el trabajador en su domicilio cuando se trabaja bajo la modalidad de trabajo a distancia (teletrabajo).

En primer lugar, la consulta recuerda que en cualquier operación la contabilización se realizará atendiendo a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, aspecto que se recoge en la primera parte del PGC en la que se desarrolla el Marco conceptual.

El art. 12 de la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia determina el derecho al abono y compensación de los gastos de los trabajadores relacionados con los equipos, herramientas y medios utilizados en el desarrollo de su actividad laboral, que no deberán ser asumidas por parte del trabajador.

Asimismo, el art. 26.2 del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por RDL 2/2015, de 23 de octubre, establece que no tendrán la consideración de salario las cantidades percibidas por el trabajador en concepto de suplidos por los gastos realizados como consecuencia de su actividad laboral.

Desde la perspectiva contable y atendiendo a la naturaleza del gasto, los importes asumidos por la empresa asociados al trabajo a distancia se deberían clasificar como gasto del subgrupo 62 “Servicios exteriores”, en analogía al tratamiento dado a los gastos de viaje del personal de la empresa, incluidos los del transporte, y los gastos de oficina.

En el caso de los **gastos de teletrabajo** compensados a los empleados (wifi y material de oficina), la empresa está asumiendo costes derivados del desarrollo de la actividad, pero estos no constituyen una **retribución directa al trabajador**, sino un **reembolso de gastos operativos**. Son gastos relacionados con la prestación del servicio, por lo que deben clasificarse en el **subgrupo 62 "Servicios exteriores"**, que engloba los costes de suministros y materiales utilizados en la actividad.

Pregunta 3.3: Puntos: 0,35.

El grupo GUALMAR, formado por la matriz CARTERA DE ACCIONES GUALMAR, S.A. y sus sociedades dependientes, todas ellas radicadas en España, ha incurrido este ejercicio en la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. CARTERA DE ACCIONES GUALMAR, S.A. tiene registrada en sus cuentas individuales la participación en la sociedad dependiente COLINAS, S.A. como mantenida para la venta ya que ha sido adquirida, al cierre del ejercicio, exclusivamente con el propósito de su posterior enajenación.

Del análisis efectuado se desprende que el grupo ya ha iniciado un plan de venta para desprenderse del activo, que espera cerrar sin incidencia de forma inminente, y en el que no se prevén diferencias significativas en el precio de cierre de la transacción con respecto a los precios informados de venta.

En el proceso de formulación de las cuentas anuales consolidadas, los administradores de la sociedad dominante han decidido:

- A. Aplicar el método de integración global a la sociedad dependiente COLINAS, S.A., valorando y presentando su participación conforme a lo mencionado en la NRV 7ª.
- B. Aplicar el método de la puesta en equivalencia presentando la participación en el epígrafe «Activos no corrientes mantenidos para la venta» del balance consolidado.
- C. No aplicar el método de integración global a la sociedad dependiente COLINAS, S.A., valorando el activo no corriente o grupo enajenable adquirido por su valor razonable menos los costes de venta estimados.**
- D. No consolidar la sociedad dependiente COLINAS, S.A. por ser un motivo de exclusión recogido en las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC).

A	B	C	D
		X	

SOLUCIÓN PROPUESTA – COMENTARIOS:

A efectos de la cuestión planteada, las NOFCAC, RD 1159/2010 de 17 de septiembre, establece en su art. 14 que cuando el grupo adquiera una sociedad exclusivamente con el propósito de su posterior enajenación, clasificará dicha sociedad como mantenida para la venta, en la fecha de adquisición, sólo si cumple el requisito de que se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, según se recoge en el apartado I.b.3 de la NRV 7ª, así como que sea altamente probable que cualquier otro requisito de los contenidos en el apartado I.b) de la citada norma, que no se cumplan a esa fecha, sean cumplidos dentro de un corto periodo tras la adquisición, que, por lo general, no se extenderá más allá de los tres meses siguientes.

Estos requisitos establecidos en la NRV 7ª I.b, que establece que la venta sea altamente probable, son:

- La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haberlo iniciado.
- El precio por el que se está negociando el activo debe ser razonable.
- Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta.
- Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

En este caso, la sociedad dependiente **COLINAS, S.A.** ha sido adquirida con el único propósito de su venta, y el grupo ya ha iniciado un plan formal para desprenderse de ella.

En el mismo sentido se expresa la consulta 7 del BOICAC 91/2012. A los efectos de la consolidación, será de aplicación el art. 14 que, como se ha expuesto anteriormente y comprobando que se cumplen esos condicionantes a tenor del supuesto planteado, en la consolidación no se aplicará el método de integración global, si no que el activo no corriente o grupo enajenable adquirido se valorará por su valor razonable menos los costes de venta estimados.

Pregunta 3.4: Puntos: 0,45.

D. Carlos Rodríguez posee el 100% de las acciones de las sociedades VERDE, S.A., ROJO, S.A., AZUL, S.A. y NEGRO, S.A. y, a su vez, es su administrador único. De la operativa y funcionamiento observado, se pone de manifiesto que actúan conjuntamente bajo una dirección única. El administrador único no formula cuentas anuales consolidadas dado que no se cumple la presunción establecida en el artículo 42 del Código de Comercio. A pesar de ello, y aunque existen operaciones comerciales entre estas sociedades, podríamos concluir que son de importes completamente inmateriales. Además, se sabe que durante varios ejercicios estas sociedades vienen obteniendo, individualmente, una cifra neta de negocios cercana a los 4.000.000 euros y una cifra total de activos de 2.000.000 euros.

En base a lo anterior, ¿qué modelo de los previstos en la tercera parte del PGC viene utilizando D. Carlos Rodríguez para formular las cuentas anuales de estas sociedades?

- A. Las cuentas anuales de estas sociedades se vienen formulando bajo el modelo abreviado de cuentas anuales, compuesto por el balance y memoria abreviada y la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, por no sobrepasar individualmente los límites establecidos en el marco normativo que es de aplicación.
- B. Las cuentas anuales de estas sociedades se vienen formulando bajo el modelo normal de cuentas anuales, compuesto por el balance y memoria normal, cuenta de pérdidas y ganancias abreviada, estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.**
- C. Las cuentas anuales de estas sociedades se vienen formulando bajo el modelo normal de cuentas anuales, compuesto por el balance y memoria normal, cuenta de pérdidas y ganancias normal, estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.**
- D. Las cuentas anuales de estas sociedades se vienen formulando bajo el modelo pyme de cuentas anuales, compuesto por el balance y memoria de pyme y la cuenta de pérdidas y ganancias de pyme, por no sobrepasar individualmente los límites establecidos en el marco normativo que es de aplicación.

A	B	C	D
	X	X	

SOLUCIÓN PROPUESTA – COMENTARIOS:

El artículo 1 del RD 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifica el Plan General de Contabilidad (PGC), el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, modifica en su apartado cinco la norma 4ª del apartado I. Normas de elaboración de las cuentas anuales, de la tercera parte, Cuentas anuales, del Plan General de Contabilidad, cuyo primer apartado indica:

“Las sociedades señaladas en la norma anterior podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

- a) Balance y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:
 - Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
 - Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.
- b) Cuenta de pérdidas y ganancias abreviada: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:
 - Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
 - Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente

producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª. Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante.

El enunciado del supuesto indica que:

- Existe grupo a tenor de lo dispuesto en la NECA 13ª al actuar las sociedades conjuntamente y manifestarse una unidad de decisión.
- Las cifras agregadas del conjunto de sociedades superan los límites para formular balance y memoria en formato normal, no así la cta de PyG que podría mantener el formato abreviado. La formulación del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo serán obligatorios.
- No existe formulación de cuentas anuales consolidadas por no existir obligación legal. Además, se aclara que, en caso de tener en cuenta posibles ajustes de consolidación para la determinación de los límites, estos serían completamente inmatrimoniales en las cifras agregadas.
- **Siendo la respuesta que pretende este enunciado la letra b)**, pues no existe la obligación de formular la cta de PyG en formato normal al no sobrepasar los límites establecidos, no es menos cierto que nada impediría que el administrador optara voluntariamente por formular esta cta de PyG en formato normal con el objetivo de proporcionar mayor información. **Si se marcara la letra c) como correcta, también se valoraría de forma positiva. Contribuiría a esta valoración positiva si se justifica en estos términos. Lo que no sería correcto es que el se indicara que formula la cta de PyG en formato normal por estar obligado a ello.**

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 2024 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.