

PROPUESTA EXAMEN AUDITORÍA CON SOLUCIÓN Y CRITERIOS CORRECCIÓN

SUPUESTO 1 (4 PUNTOS)

Durante la realización de una auditoría de cumplimiento de legalidad de la contratación de un organismo autónomo del Departamento de Salud del Gobierno de Navarra, la Cámara de Comptos revisó cuatro expedientes de contratación de los que se obtuvo la siguiente información:

- **Expediente 1:** se licitó un contrato de suministros con un valor estimado de 125.000 € (IVA excluido) mediante un procedimiento simplificado en el que se solicitó oferta a cinco empresas garantizándose que todas ellas recibieran el mismo trato. Finalmente se adjudicó por un importe de 108.000 € (IVA excluido).
- **Expediente 2:** una fundación dependiente de este organismo autónomo dedicada a fines de interés público y financiada mayoritariamente por fondos públicos, adjudicó un contrato de servicios de arbitraje por un importe de 100.000 € (IVA excluido) sin aplicar las especificaciones de la Ley Foral 2/2018 de Contratos Públicos.
- **Expediente 3:** se adjudicó un contrato de obras por un importe de 800.000 € (IVA excluido). La ejecución final ascendió a 870.000 € (IVA excluido); el interventor interpuso un reparo para abonar la certificación final señalando que se debía tramitar un expediente de modificación del contrato. Este hecho supuso que el pago final se retrasara 50 días, teniendo que abonar al adjudicatario 95.000 € de acuerdo a lo establecido en el pliego que regía el contrato.
- **Expediente 4:** en los pliegos reguladores de la licitación de un contrato del servicio de limpieza para cuatro años, constaba el valor estimado del contrato que ascendía a 248.050 € (IVA incluido). El detalle del cálculo de esta cifra fue el siguiente:
 - a) Costes anuales derivados de la aplicación de convenios sectoriales = 143.500 €.
 - b) Otros costes anuales = 38.950 €.
 - c) Gastos generales anuales de estructura = 12.300 €.
 - d) Beneficio industrial anual = 10.250 €.
 - e) IVA = 43.050 €.

Se utilizó el procedimiento abierto para la adjudicación de este contrato y la licitación se publicó en el Portal de Contratación.

SE PIDE: expresar una opinión sobre el efecto que cada expediente puede tener sobre el sometimiento de dicha actividad al principio de legalidad, teniendo en cuenta exclusivamente la información disponible.

SOLUCIÓN:

1. **Expediente 1:** un contrato de suministro del importe señalado no puede ser adjudicado mediante un procedimiento simplificado, por lo que en este caso no se cumple con el principio de legalidad (art. 80 Ley Foral 2/2018 de Contratos Públicos). **(0,5 PUNTOS)**
2. **Expediente 2:** si bien la actividad contractual de la fundación estaría sometida a la Ley Foral 2/2018 de Contratos Públicos por sus características, teniendo en cuenta la naturaleza del contrato, este expediente estaría excluido de la aplicación de esta ley por lo que el expediente sería correcto (art. 4 y 7 de la Ley Foral de Contratos Públicos). **(1 PUNTO)**

3. **Expediente 3:** la tramitación de la modificación del contrato no era necesaria ya que el importe de la misma ascendía al 8,75% porcentaje inferior al 10% establecido en la normativa (art.114 y 144 Ley Foral Contratos Sector Público). Por lo tanto, al no ser necesaria no hubiera sido preciso abonar el importe indicado por demora en el pago de la certificación final. **(1 PUNTO)**
4. **Expediente 4:** el valor estimado del contrato no debería incluir el IVA (art.42) por lo que en todo caso debiera haber ascendido a 205.000 € (suma de todos los conceptos indicados) y teniendo en cuenta este importe la publicación en el Portal de Contratación es correcta. Sin embargo, no se han tenido en cuenta en los cálculos para obtener el valor estimado que la licitación era para cuatro años lo que supone que el importe indicado se debiera haber multiplicado por cuatro. **(1 PUNTO)**
Este importe superaría con creces el umbral de 221.000 € que obliga a publicar el anuncio de licitación en el Diario Oficial de la Unión Europea (art.89). **(0,5 PUNTOS)**

SUPUESTO 2: (5 PUNTOS)

La Cámara de Comptos lleva a cabo la fiscalización de los ingresos del Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra de la cual obtiene la siguiente información:

- Los presupuestos iniciales se aprobaron con unas previsiones de 3.000.000 € sin que consten modificaciones al respecto.
- Se reconocieron ingresos por liquidaciones de contraído previo contraídas en este ejercicio por valor de 300.000 €, habiéndose cobrado el 50% de las mismas.
- Se ingresaron en la cuenta operativa del organismo 2.650.000 € correspondientes a liquidaciones sin contraído previo y 25.000 € procedentes de derechos reconocidos en presupuestos cerrados.
- Asimismo, se recibieron ingresos de los cuales no se disponía de los justificantes correspondientes que permitieran conocer su aplicación presupuestaria por valor de 100.000 €; posteriormente, y dentro del mismo ejercicio fiscalizado, se acaba conociendo el origen del 75% de dicho importe.
- Se anularon liquidaciones pendientes de cobro por importe de 50.000 € y liquidaciones correspondientes a derechos de presupuestos cerrados por un total de 12.000 €.
- Se concedieron aplazamientos y fraccionamientos por un total de 25.000 €.
- Se practicaron devoluciones de ingresos procedentes de este ejercicio de 10.000 € y 30.000 € de años anteriores.
- Un deudor de 2018, cuya deuda ascendía a 7.500 €, se declara insolvente.

El departamento con toda la información anterior elaboró el estado de liquidación del presupuesto de ingresos del cual se conocen los siguientes datos (en €):

Previsiones presupuestarias			Derechos Reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos Reconocidos Netos	Recaudación Neta
Iniciales	Modificaciones	Definitivas					
3.000.000	0	3.000.000	2.950.000	62.000	72.500	2.815.500	2.885.000

SE PIDE: expresar una opinión sobre el estado de liquidación del presupuesto de ingresos y proponer, en su caso, los ajustes correspondientes al mismo.

SOLUCIÓN:

El estado de liquidación no expresa la imagen fiel de la contabilidad correspondiente a los ingresos de este organismo autónomo debido a los errores que contiene **(0,5 PUNTOS)**.

Los valores correctos serían los siguientes:

Previsiones presupuestarias			Derechos Reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos Reconocidos Netos	Recaudación Neta
Iniciales	Modificaciones	Definitivas					
3.000.000	0	3.000.000	3.025.000	115.000	7.500	2.902.500	2.835.000

Derechos reconocidos = 300.000 (liquidaciones contraído previo) + 2.650.000 (liquidaciones sin contraído previo) + 75.000 (ingresos aplicación diferida) = 3.025.000 **(1 PUNTO)**

Derechos anulados = 50.000 (anulaciones liquidaciones pendientes cobro) + 25.000 (aplazamientos y fraccionamientos) + 40.000 (devoluciones de este año y de años anteriores) = 115.000 **(1 PUNTO)**

Derechos cancelados = 7.500 (declaración deudor insolvente) **(0,5 PUNTOS)**

Derechos Reconocidos Netos = Derechos Reconocidos – derechos anulados – derechos cancelados = 2.902.500 **(1 PUNTO)**

Recaudación Neta = (Haber 430) – devoluciones ingresos = 2.650.000 + 150.000 + 75.000 – 40.000 = 2.835.000 **(1 PUNTO)**

SUPUESTO 3 (5 PUNTOS)

La Administración de la Comunidad Foral de Navarra presenta la siguiente ejecución presupuestaria de gastos 2017, 2018 y el presupuesto de 2019. Los datos de 2017 y 2018 corresponden a obligaciones reconocidas netas, mientras que los datos de 2019 corresponden a los créditos iniciales (en millones €):

Capítulos	Descripción	Obligac. Reconoc. Netas 2017	Obligac. Reconoc. Netas 2018	Créditos iniciales 2019
1	Gastos de personal	1.238	1.253	1.347
2	Gastos bienes y servicios	587	629	687
3	Gastos financieros	91	96	75
4	Transferencias corrientes	1.489	1.514	1.585
6	Inversiones reales	119	152	133
7	Transferencias capital	107	134	185
8	Activos financieros	59	27	30
9	Pasivos financieros	294	273	146
Total		3.984	4.078	4.188

Disponemos además de la siguiente información relacionada con los gastos producidos en estos años y los que se prevé se van a ejecutar (en millones €):

Concepto gasto	2017	2018	Presupuesto 2019
Intereses deuda	98	100	100
Gastos de viajes y locomoción	3	4	5
Gasto financiado con fondos finalistas Unión Europea	24	31	24
Gasto financiado con fondos finalistas Estado	155	210	155
Transferencias a corporaciones locales por sistema de financiación	692	708	722

Los cambios normativos de los últimos ejercicios han producido y se prevé que produzcan incrementos de recaudación permanentes en las siguientes cuantías (en millones €):

	2017	2018	Presupuesto 2019
Incrementos recaudación permanentes por cambios normativos	154	15	50

La Administración de la Comunidad Foral de Navarra acordó con el Estado unos objetivos para la regla de gasto para 2018 y para 2019 del 2,4% y del 2,7% respectivamente.

En la memoria que acompaña a las cuentas anuales de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra se indica que se cumplió el objetivo de regla de gasto para 2018 puesto que el gasto fue un 2,36% superior al 2017.

SE PIDE:

- 1) Analizar si la Administración de la Comunidad Foral de Navarra cumplió con los objetivos de regla de gasto en los términos indicados.
- 2) Evaluar si el presupuesto de 2019 aprobado por la Administración de la Comunidad Foral de Navarra cumplía con el objetivo de regla de gasto acordado.

SOLUCIÓN

		2,40%		2,70%
		2.017	2.018	PPTO 2019
1	Gastos de personal	1.238	1.253	1.347
2	Gastos bienes y servicios	587	629	687
3	Gastos financieros	91	96	75
4	Transferencias corrientes	1.489	1.514	1.585
6	Inversiones reales	119	152	133
7	Transferencias capital	107	134	185
8	Activos financieros	59	27	30
9	Pasivos financieros	294	273	146
TOTALES		3.984	4.078	4.188
Crecimiento de presupuestos 1-9 (dato del enunciado para despistar)			2,36%	2,70%
1 a 7		3.631	3.778	4.012

	2.017	2.018	PPTO 2019
Intereses Deuda	98	100	100
Gastos de viajes y locomoción	3	4	5
Gasto financiado con fondos finalistas UE	24	31	24
Gasto financiado con fondos finalistas Estado	155	210	155
Transferencias a CCLL por sistema de financiación	692	708	722
TOTAL GASTO NO COMPUTABLE	969	1.049	1.001
GASTO COMPUTABLE	2.662	2.729	3.011

	2.017	2.018	PPTO 2019
Cambios normativos con incrementos de recaudación permanentes	154	15	50
Gasto computable con variaciones impositivas	2.508	2.714	2.961
% variación anual computable		1,95%	8,50%

Límite de gasto anual para presupuestar

2.741	2.853
--------------	--------------

- Hacer sumatorios de los capítulos 1 a 7 del presupuesto
- Cálculo del gasto no computable correcto
Inclusión de los cambios normativos en el cálculo de la RG con el signo adecuado
- Cálculo de la variación de un ejercicio con respecto al otro. Implica coger el gasto computable con variaciones impositivas de x+1 y dividirlo entre el gasto computable sin variaciones de x
- Comentarios sobre cumplimiento de objetivo
- Valoración global del conocimiento de conceptos de la regla de gasto

	2018	ppto 2019
	0,2	0,2
	0,5	0,5
	0,2	0,2
	0,8	0,8
	0,5	0,5
	0,3	0,3

Cumplimiento 2018: Se puede analizar como está planteado en la solución, es decir, comparando los gastos

computables de los dos ejercicios, teniendo en cuenta que los cambios permanentes de recaudación, sólo deben afectar al año x+1 y obteniendo el % de incremento entre los dos años o analizando el nivel de gasto máximo del año x+1.

Para el nivel de gasto máximo se debe partir del gasto computable 2017, es decir, 2.662 e incrementarle el 2,4% para el año 2018 (64 millones) y el incremento de impuestos (15 millones). En total se obtiene un gasto máximo de 2.741 millones. Dado que se ha gastado 2.729 millones, se habría cumplido

Es más correcto el cálculo del % de variación que asciende a 1,95%.

Cumplimiento ppto 2019: Lo mismo que para el 2018, se puede analizar como está planteado en la solución, es decir, comparando los gastos computables de los dos ejercicios, teniendo en cuenta que los cambios permanentes de recaudación, sólo deben afectar al año x+1 y obteniendo el % de incremento entre los dos años o analizando el nivel de gasto máximo del año x+1.

No obstante, la duda que se puede producir es tomar como punto de partida de 2018 el gasto computable real (2.729 millones) o el límite de gasto que se podía haber realizado cumplimiento del objetivo de RG (2.741). El dato bueno es el gasto real que es el criterio que viene adoptando la IGAE. De todos modos sería igualmente correcto si el análisis lo hace con respecto al dato de límite.

Para el nivel de gasto máximo se debe partir del gasto computable 2018, es decir, 2.729 e incrementarle el 2,7% para el año 2019 (73,7 millones) y el incremento de impuestos (50 millones). En total se obtiene un gasto máximo de 2.853 millones. Dado que se ha gastado 2.961 millones, se incumpliría. Si se parte del límite, el gasto máximo sería 2.865 millones, por lo que también se incumpliría.

La LO 2/2012 de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera sólo habla del cumplimiento de la RG en su art 12 y 17 y hace referencia al año anterior, por lo que se entiende el ejercicio cerrado. No obstante, es necesario y lógico que las administraciones velen por el cumplimiento de la regla de gasto tanto en la ejecución como en la presupuestación, por lo que también se puede analizar el cumplimiento en el presupuesto.

SUPUESTO 4: (4 PUNTOS)

Durante la fiscalización del área de personal en 2018 del departamento de Cultura del Gobierno de Navarra, la Cámara de Comptos revisa las nóminas y expedientes del mes de julio correspondientes a tres personas funcionarias, obteniendo la siguiente información:

- **Nómina y expediente 1:** el 1 de enero de 2016 una persona fue declarada en situación de excedencia voluntaria para desempeñar un cargo directivo en una determinada organización incompatible con el ejercicio de la función pública, momento en el cual su antigüedad era de cuatro años; el 1 de julio de 2018, tras el acuerdo correspondiente, se reincorporó en este departamento. En la nómina de este mes la antigüedad abonada corresponde al 2% del sueldo de nivel E.
- **Nómina y expediente 2:** el 1 de julio de 2015 una persona fue declarada en situación de excedencia especial por cuidado de hijos, momento en el cual su antigüedad era de tres años; el 1 de julio de 2018 se reincorporó al servicio activo. En este caso, la nómina de este mes incluye el 2% del sueldo de nivel E.
- **Nómina y expediente 3:** una persona percibe en su nómina los siguientes complementos: productividad del 4%, puesto de trabajo del 40% e incompatibilidad del 30% del sueldo inicial de su nivel. Estos complementos los ha percibido desde que adquirió la condición de funcionario hace siete años.

SE PIDE: expresar una opinión sobre el efecto que cada nómina puede tener sobre el sometimiento de esta actividad al principio de legalidad teniendo en cuenta exclusivamente la información disponible, y las acciones que debería tomar en su caso el departamento.

SOLUCIÓN:

1. **Nómina y expediente 1:** la antigüedad no debería abonarse ya que esta persona aún no ha cumplido el primer quinquenio en la administración, dado que el tiempo que ha permanecido en excedencia voluntaria no debe tenerse en cuenta. En definitiva, la nómina no es correcta. (Art.43 Decreto Foral Legislativo 251/1993, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Texto Refundido del Estatuto del Personal al Servicio de las Administraciones Públicas de Navarra). **0,75 PUNTOS**
El departamento debería solicitar el reintegro del importe que esta persona ha cobrado indebidamente. **0,5 PUNTOS**
2. **Nómina y expediente 2:** en este caso la antigüedad es correcta ya que el tiempo transcurrido durante la excedencia especial computa para el cálculo de este concepto. **1 PUNTO**
3. **Nómina y expediente 3:** el complemento de productividad no puede ser percibido por una persona del Departamento de Cultura ya que este concepto está reservado al personal del Departamento de Economía y Hacienda (art.40.4 del DFL citado) o al personal adscrito al Consorcio para el Servicio de Extinción de Incendios y Salvamento de Navarra (art.40.7 del DFL citado) **0,75 PUNTOS**; el complemento de puesto de trabajo es correcto (art.44.1 del DFL citado) **0,25 PUNTOS**, y el importe del de incompatibilidad es incorrecto ya que debería ser del 35% y no del 30% (art. 46 del DFL citado) **0,25 PUNTOS**
El departamento debería solicitar el reintegro del complemento de productividad indebidamente percibido desde hace cuatro años **0,25 PUNTOS**; por otro lado, debería abonar al trabajador la diferencia del 5% correspondiente al complemento de

incompatibilidad pagada de menos hasta un máximo de cuatro años (Disposición Adicional 20ª Estatuto Personal) **0,25 PUNTOS**

SUPUESTO 5 (10 PUNTOS)

La sociedad XYZ, S.A. se dedica a la compra-venta y distribución de electrodomésticos, sin realizar procedimiento manufacturero alguno, aplicando un margen sobre compras de un 20%.

Las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S.A. del ejercicio 2018 fueron formuladas el 27 de febrero de 2019. El informe de auditoría tiene fecha de 15 de marzo de 2019; para su emisión se consideró una materialidad de 5 millones de euros calculada sobre el resultado de explotación. La fecha de publicación de las cuentas anuales fue el 15 de mayo de 2019.

El auditor a lo largo de 2019 tiene conocimiento de los siguientes acontecimientos:

- El 13 de febrero de 2019, el Tribunal Supremo ha condenado a la empresa XYZ, S.A. a pagar una multa de 10 millones de euros por incumplimiento de la normativa medioambiental por actuaciones concretas acaecidas en los ejercicios 2017 y 2018. En los estados financieros del ejercicio 2018 de la sociedad, no se incluye ninguna provisión ni se realiza ninguna mención en la memoria, ya que, tal y como argumenta la dirección de la sociedad, y se ha podido comprobar, la sentencia previa del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 15 de junio de 2018, les fue favorable y les eximía de responsabilidades. Como auditor ha tenido conocimiento de la sentencia el 17 de marzo de 2019.
- El 20 de mayo de 2019 un incendio en las instalaciones de la sociedad ha destrozado la nave y la maquinaria que estaba instalada dentro de la misma; se estima que esta circunstancia va a reducir la capacidad productiva de la sociedad en un 40%. Como auditor ha tenido conocimiento de este hecho el 25 de mayo de 2019.
- Tanto en la planificación como en la ejecución de los trabajos de auditoría, las tres áreas de mayor significatividad y mayor riesgo de incorrección material consideradas han sido las siguientes: valoración de los fondos de comercio contabilizados, el área de acreedores y el área de deudores comerciales, dedicándose a las mismas la mayor parte de las horas de trabajo.
 - a. Respecto a los fondos de comercio, la evidencia obtenida ha sido suficiente y adecuada y ha permitido concluir que los estados financieros reflejan fielmente la situación económico financiera de acuerdo al marco de información financiera aplicable.
 - b. El trabajo realizado en el área de acreedores ha consistido en obtener confirmaciones externas. De las confirmaciones obtenidas existen diferencias significativas, aunque no generalizadas, que no han podido ser justificadas por la sociedad XYZ, S.A. No se han podido aplicar procedimientos alternativos.
 - c. La circularización a los deudores para confirmar los saldos al cierre del ejercicio no ha obtenido toda la cobertura esperada, por lo que ha habido que realizar procedimientos alternativos. De estos procedimientos alternativos se ha detectado que la sociedad contabilizó una venta por 7,2 millones de euros cuando el material salió de sus instalaciones el 20 de diciembre de 2018; al respecto, el contrato de compraventa establecía una cláusula de FOB destino (la venta se produce cuando el comprador recibe la mercancía en sus instalaciones) que se produjo el 15 de enero de 2019.

SE PIDE:

- 1) Indicar qué procedimientos de auditoría aplicaría para obtener evidencia suficiente de que todos los hechos posteriores a la fecha de cierre de las cuentas anuales han sido

considerados de forma adecuada en la formulación de las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S.A.

- 2) El trabajo realizado en el área de acreedores ha consistido en obtener confirmaciones externas. Explique cómo plantearía esta prueba.
- 3) Explicar cuáles podrían ser los procedimientos alternativos utilizados para obtener la cobertura esperada en la confirmación de saldos al cierre de ejercicio de los deudores.
- 4) Señalar los efectos que deberían tener, en su caso, en las cuentas anuales, en la ejecución del trabajo de campo y en la emisión del informe de auditoría, y en su responsabilidad como auditor, cada hecho descrito motivando las respuestas.

SOLUCIÓN

SUPUESTO 1 – AUDITORÍA PRIVADA

- 1) Indicar que procedimientos de auditoría aplicaría para obtener evidencia suficiente de que todos los hechos posteriores a la fecha de cierre de las cuentas anuales han sido considerados de forma adecuada en la formulación de las cuentas anuales de la sociedad XYZ, S.A. **(2,25 PUNTOS)**

Según la NIA-ES 560 “Hechos posteriores al cierre” los objetivos del auditor en relación con los hechos posteriores son:

- a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
- b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos. Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias

- (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
- (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros.
- (c) La lectura de las actas, si las hubiera, de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad

a la fecha de los estados financieros, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles.

- (d) La lectura de los últimos estados financieros intermedios de la entidad posteriores al cierre, si los hubiera.

Si, como consecuencia de los procedimientos aplicados según lo requerido en los apartados 6 y 7, el auditor identifica hechos que requieren el ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado en los estados financieros adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- 2) El 13 de febrero de 2019, el Tribunal Supremo ha condenado a la empresa XYZ, S.A. a pagar una multa de 10 millones de euros por incumplimiento de la normativa medioambiental por actuaciones concretas acaecidas en los ejercicios 2017 y 2018. En los estados financieros del ejercicio 2018 de la sociedad no se incluye ninguna provisión ni mención en la memoria ya que, tal y como argumenta la dirección de la sociedad y se ha podido comprobar, la sentencia previa del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 15 de junio de 2018 les fue favorable y les eximía de responsabilidades. Como auditor ha tenido conocimiento de la sentencia el 17 de marzo de 2019. **(2 PUNTOS)**

Dada la materialidad de informe de 5 millones de euros, 10 millones de euros son materiales para constituir una posible salvedad o para reformular las cuenta anuales. Estamos ante 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, previstos en el apartado 10 a 17 de la NIA –ES 560.

En este caso el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor:

- (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
- (b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
- (c) indagará sobre el modo en que la dirección piensa tratar la cuestión en los estados financieros.

Si la dirección no modifica los estados financieros, como se desprende del enunciado, en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces:

- (a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, el auditor expresará una opinión modificada; o
- (b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de

ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría.

- 3) El 20 de mayo de 2019 un incendio en las instalaciones de la sociedad ha destrozado la nave y la maquinaria que estaba instalada dentro de la misma, lo que se estima que va a reducir la capacidad productiva de la sociedad en un 40 %. Ha tenido conocimiento de este hecho el 25 de mayo de 2019. **(2 PUNTOS)**

Estamos ante un caso claramente material que ha llegado a conocimiento del auditor una vez que el informe ya ha sido publicado. Apartados 14 y siguientes de la NIA-ES 560

Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:

- (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
- (b) determinará si es necesaria una modificación de los estados financieros; y, de ser así,
- (c) indagará sobre el modo en que la dirección tiene intención de tratar la cuestión en los estados financieros.

Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que remita a la nota explicativa de los estados financieros que describa más detalladamente la razón por la que los estados financieros anteriormente publicados se han modificado, y al informe anterior proporcionado por el auditor.

Si la dirección no adopta las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la situación ni modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad⁶, que tratará de evitar que a partir de ese momento se confíe en el informe de auditoría. Si, a pesar de dicha notificación, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adoptan las medidas necesarias, el auditor llevará a cabo las actuaciones adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría

- 4) Tanto en la planificación como en la ejecución de los trabajos de auditoría se han identificado como las tres áreas de mayor significatividad y mayor riesgo de incorrección material: la valoración de los fondos de comercio contabilizados, el área de acreedores y el área de deudores comerciales, dedicándose a las mismas la mayor parte de las horas de trabajo.
 - a. Respecto al área de los fondos de comercio, la evidencia suficiente y adecuada obtenida permite concluir que los estados financieros reflejan fielmente la situación económico financiera de acuerdo al marco de información financiera aplicable. **(1,25 PUNTOS)**

Dado que no se ha detectado ningún aspecto que requiera modificar la opinión del informe habría pero esta área ha sido considerada como una de las de mayor significatividad debería incluirse en el informe de auditoría como una cuestión clave de la auditoría en virtud de lo establecido en la NIA-ES 701.

Cuestiones clave de la auditoría: aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

En cuanto a la descripción de la misma en el informe de auditoría el apartado 13 de la NIA-ES 701 establece que La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría incluirá, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y tratará

(a) el motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría y

(b) el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría.

- b. El trabajo realizado en el área de acreedores ha consistido en obtener confirmaciones externas. Explique cómo plantearía la prueba. De las confirmaciones obtenidas existen diferencias significativas, aunque no generalizadas, que no han podido ser justificadas por la sociedad XYZ, S.A. No se han podido aplicar procedimientos alternativos. **(1,25 PUNTOS)**

Circularización de proveedores:

Deben explicar que se realizará una selección o muestra de los proveedores más representativos a juicio del auditor (cobertura) o mediante un muestreo estadístico tomando para ello el volumen de operaciones de los proveedores de la sociedad. Si hacen referencia a la NIA-ES 505 se valorará positivamente.

Asimismo deben explicar que se enviará la solicitud de confirmación de saldos, solicitud que en todo momento estará bajo el control del auditor y no de la sociedad, mediante el envío de cartas ciegas.

Como resultado de la prueba el enunciado señala que no se nos han aclarado las diferencias y no ha sido posible aplicar procedimientos alternativos para confirmar los saldos acreedores por lo que nos encontramos ante una limitación al alcance, que habría que ver si es atribuible o no a la dirección de la sociedad. Nos encontramos ante el caso previsto en el apartado 7 b) de la NIA-ES 705 (revisada).

El auditor expresará una opinión con salvedades cuando

- b) 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.

Debido a que nos encontramos ante una limitación significativa pero no generalizada tal y como establece el enunciado no procedería denegar la opinión.

- c. La circularización a los deudores para confirmar los saldos al cierre del ejercicio no ha obtenido toda la cobertura esperada, por lo que ha habido que realizar procedimientos alternativos. Explique en qué consistirían los mismos. De estos procedimientos alternativos se ha detectado que la sociedad contabilizó una venta por 7,2 millones de euros a la salida del material de sus instalaciones el 20 de diciembre de 2018, si bien el contrato de compraventa establecía una cláusula de FOB destino (la venta se produce cuando el comprador recibe la mercancía en sus instalaciones) que se produjo el 15 de enero de 2019. **(1,25 PUNTOS)**

Para verificar los saldos de los clientes y deudores circularizados que no hayan contestado se deberán aplicar procedimientos alternativos tales como:

- a) Verificación de documentación que acredite la evidencia sobre la cuenta a cobrar.
- b) Revisión de cobros posteriores.
- c) Revisión de albaranes de salida
- d) Existencia de contratos firmes....

Si bien la venta contabilizada asciende a 7,2 millones de euros, hay que tener en cuenta que el efecto en el resultado de la sociedad sería de solo 1,2 millones de euros, ya que al retroceder la venta (minoración de la cifra de negocios) simultáneamente habría que aumentar el saldo de existencias y retroceder la variación de existencia negativa (gasto) que implica cualquier venta. Teniendo que cuenta que el margen sobre compras es del 20 % el valor de las existencias dadas de baja es de 6 millones de euros por lo que el ajuste es de 1,2 millones. Dada la inmaterialidad del ajuste no se debería plantear salvedad alguna en el informe de auditoría.

No obstante si explican el ajuste correctamente, pero consideran que es material porque afecta a existencias y a fondos propios lo daríamos por bueno. Pero han de entender que el ajuste al resultado es de solo 1,2 millones.

SUPUESTO 6: (7 PUNTOS)

Durante la realización de una auditoría del Ayuntamiento XX relativa al ejercicio 2018, del cual se adjunta un resumen de los principales estados contables, la Cámara de Comptos verifica los siguientes aspectos:

- El importe de los derechos derivados de la anulación del reconocimiento de obligaciones al cierre asciende a 12.000 €. El saldo de la cuenta 417 “deudores por reintegro de gastos” en el balance figura con saldo negativo en el epígrafe de otros acreedores.
- Existe una desviación de financiación negativa del año 2018 de 35.000 € que no ha sido tenida en cuenta en la formulación de los estados contables, y no se ha presupuestado en el ejercicio 2019.
- De la circularización bancaria realizada detectamos que, en la última semana de diciembre de 2018, se recibió en las cuentas bancarias un cobro de 20.000 € procedentes de unos derechos ya reconocidos en el presupuesto. Este cobro no ha sido tenido en cuenta para elaborar los estados contables.
- El gasto correspondiente a la limpieza de las oficinas del ayuntamiento de diciembre de 2018, que ascendió a 14.500 € pagados en febrero de 2019, no fue tenido en cuenta para elaborar los estados contables presentados.

Estado de Ejecución Presupuestaria 2018:

Presupuesto de Gastos						
	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Obligaciones Reconocidas Netas	Pagos	Pendiente de pago
Total	4.976.656	175.936	5.152.592	4.284.645	3.867.395	417.250

Presupuesto de Ingresos						
	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Derechos Reconocidos Netos	Cobros	Pendiente de cobro
Total	4.976.656	175.936	5.152.592	4.814.477	4.340.616	473.861

Resultado presupuestario 2018:

Derechos Reconocidos Netos	+ 4.814.477
Obligaciones Reconocidas Netas	- 4.284.645
Resultado Presupuestario	529.832

Remanente de tesorería 2018

+ Derechos pendientes de cobro	693.442
Presupuestos ingresos: ejercicio corriente	473.861
Presupuestos ingresos: ejercicios cerrados	1.199.966
Ingresos extrapresupuestarios	205.000
Derechos de difícil recaudación	(1.185.385)
- Obligaciones pendientes de pago	633.274
Presupuesto gastos: ejercicio corriente	417.250
Presupuesto gastos: ejercicio cerrado	105.660
Gastos extrapresupuestarios	110.364
+ Fondos líquidos tesorería	827.089
Remanente tesorería total	915.533
Remanente de Tesorería por gastos con financiación afectada	-
Remanente de Tesorería por recursos afectados	708.441
Remanente de Tesorería para gastos generales	207.092

Balance de situación 2018

Activo		Pasivo	
Inmovilizado	13.685.950	Fondos propios	14.344.973
Inmovilizado material	11.973.796	Patrimonio	6.684.888
Inmovilizado inmaterial	299.059	Resultado del ejercicio	356.820
Inversiones en infraestructuras y bienes destinados al uso general	1.401.806	Subvenciones de capital recibidas	7.303.265
Inversiones en bienes comunales	11.289	Deudas a largo plazo	1.425.619
		Préstamos recibidos	1.425.619
Deudores	1.878.827	Deudas a corto plazo	621.274
Deudores presupuestarios ejercicio corriente	473.861	Acreedores por obligaciones reconocidas presupuesto corriente	417.250
Deudores presupuestarios ejercicios cerrados	1.199.966	Acreedores por obligaciones reconocidas presupuestos cerrados	105.660
Otros deudores no presupuestarios	205.000	Otros acreedores no presupuestarios	110.364
Tesorería	827.089	Deudores por reintegros de pagos	(12.000)
Total activo	16.391.866	Total pasivo	16.391.866

SE PIDE: Indicar exclusivamente los cambios que se deberían realizar en las distintas cifras y apartados de cada uno de los estados contables anteriores, teniendo en cuenta los hechos detectados en el transcurso de la auditoría.

SOLUCIÓN:

Estado de Ejecución Presupuestaria 2018:

Presupuesto de Gastos						
	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Obligaciones Reconocidas Netas	Pagos	Pendiente de pago
Total	4.976.656	175.936	5.152.592	4.299.145	3.867.395	431.750
Presupuesto de Ingresos						
	Presupuesto inicial	Modificaciones	Presupuesto definitivo	Derechos Reconocidos Netos	Cobros	Pendiente de cobro
Total	4.976.656	175.936	5.152.592	4.814.477	4.360.616	453.861

- Las **ORN** deben incrementarse en 14.500 € procedentes de los gastos en limpieza del mes de diciembre de 2018 que no han sido tenidos en cuenta = $4.284.645 + 14.500 = 4.299.145$ **(0,35 PUNTOS)**

Como se han pagado en marzo de 2019, el **importe pendiente de pago** también debe aumentarse en la cifra indicada = $417.250 + 14.500 = 431.750$ **(0,15 PUNTOS)**

- Los **cobros** deben aumentar en 20.000 euros derivados del cobro recibido en las cuentas bancarias en diciembre = $4.340.616 + 20.000 = 4.360.616$ **(0,35 PUNTOS)**

El **importe pendiente de cobro** se vería disminuido en esta cantidad = $473.861 - 20.000 = 453.861$ **(0,15 PUNTOS)**

Resultado presupuestario 2018:

Derechos Reconocidos Netos	+ 4.814.477
Obligaciones Reconocidas Netas	-4.299.145
Resultado Presupuestario	515.332
Ajustes:	

Desviación financiación negativa	+35.000
Resultado presupuestario ajustado	550.332

- Las ORN han cambiado por el motivo indicado previamente, por lo que tendrían que ser **4.299.145 (0,25 PUNTOS)**
- La **desviación de financiación del ejercicio negativa** debe ser tenida en cuenta incrementando el resultado presupuestario en **35.000. (0,5 PUNTOS)**
- El **resultado presupuestario ajustado** acaba siendo **550.332. (0,25 PUNTOS)**.

Remanente de tesorería 2018

Derechos pendientes de cobro	671.549	Se ve alterado el total (0,1 PUNTOS)
Presupuestos ingresos: ejercicio corriente	453.861	Cambia el importe por lo ya indicado (0,1 PUNTOS)
Presupuestos ingresos: ejercicios cerrados	1.199.966	
Ingresos extrapresupuestarios	191.107	
Derechos de difícil recaudación	1.185.385	
Reintegros de pagos	12.000	No constaban (0,5 PUNTOS)
Obligaciones pendientes de pago	647.774	Se ve alterado el total (0,1 PUNTOS)
Presupuesto gastos: ejercicio corriente	431.750	Cambia el importe por lo indicado (0,1 PUNTOS)
Presupuesto gastos: ejercicio cerrado	105.660	
Gastos extrapresupuestarios	110.364	
Fondos líquidos tesorería	847.089	Cambia importe por cobro diciembre (0,5 PUNTOS)
Desviación financiación acumulada negativa	35.000	No constaba (0,5 PUNTOS)
Remanente tesorería total	905.864	Cambia el total (0,1 PUNTOS)
Remanente de Tesorería por gastos con financiación afectada	-	
Remanente de Tesorería por recursos afectados	708.441	
Remanente de Tesorería para gastos generales	197.423	Se ve alterada la cifra

Balance de situación 2018

Activo		Pasivo	
Inmovilizado	13.685.950	Fondos propios	14.330.473
Inmovilizado material	11.973.796	Patrimonio	6.684.888
Inmovilizado inmaterial	299.059	Resultado económico del ejercicio	342.320
Inversiones en infraestructuras y bienes destinados al uso general	1.401.806	Subvenciones de capital recibidas	7.303.265
Inversiones en bienes comunales	11.289		
Deudores	1.870.827	Deudas a largo plazo	1.425.619
Deudores presupuestarios ejercicio corriente	453.861	Préstamos recibidos	1.425.619
Deudores presupuestarios ejercicios cerrados	1.199.966	Deudas a corto plazo	647.774
Otros deudores	205.000	Acreedores por obligaciones reconocidas presupuesto corriente	431.750
Deudores por reintegro de gastos	12.000	Acreedores por obligaciones reconocidas presupuestos cerrados	105.660
Tesorería	847.089	Otros acreedores no presupuestarios	110.364
Total activo	16.403.86	Total pasivo	16.403.86

- **Activo:**

- a) Los **deudores presupuestarios del ejercicio corriente** disminuyen en 20.000 € ya que hemos cobrado en diciembre una deuda por este importe, por lo que pasarían a ser **453.861. (0,2 PUNTOS)**
- b) Aparecen los **deudores por reintegro de gastos** por valor de **12.000 €** que antes constaban en el pasivo con signo negativo. **(0,5 PUNTOS)**
- c) Considerando los dos hechos anteriores, el epígrafe de **deudores** pasa a tener un valor de $1.878.827 - 20.000 + 12.000 =$ **1.870.827 (0,1 PUNTOS)**
- d) Los **bancos** ven incrementado su importe en 20.000 euros debido al cobro detectado que no había sido registrado $827.089 + 20.000 =$ **847.089. (0,5 PUNTOS)**
- e) Teniendo en cuenta todos estos cambios, obtenemos el total del **activo** que asciende a **14.403.866 (0,1 PUNTOS)**

- **Pasivo:**

- a) El **resultado del ejercicio** decrece en 14.500 € correspondientes al gasto de limpieza del mes de diciembre $356.820 - 14.500 =$ **342.320. (0,5 PUNTOS)**
- f) Los **fondos propios** por lo tanto disminuyen también en 14.500 € $14.344.973 - 14.500 =$ **14.330.743 (0,2 PUNTOS)**
- g) Los **acreedores por obligaciones reconocidas del presupuesto corriente** se incrementan en 14.500 € por el gasto de la limpieza de diciembre $417.250 + 14.500 =$ **431.750 (0,2 PUNTOS)**
- b) Desaparecen los **deudores por reintegros de gastos** por **12.000** que aparecían con signo negativo. **(0,5 PUNTOS)**
- h) Los dos hechos anteriores motivan que el epígrafe de **deudas a corto plazo** pase a ser $621.274 + 14.500 + 12.000 =$ **647.774 (0,1 PUNTOS)**
- i) Teniendo en cuenta todos estos cambios obtenemos el total del **pasivo** que asciende a **14.403.866 (0,1 PUNTOS)**