

PROPUESTA SEGUNDO EJERCICIO AUDITORÍA PÚBLICA Y PRIVADA CON SOLUCIÓN Y CRITERIOS DE CORRECCIÓN

CONTABILIDAD PÚBLICA (25 PUNTOS)

Se presentan a continuación 9 supuestos sobre los que **SE PIDE** expresar una opinión sobre el efecto que los mismos pueden producir en la imagen fiel de la actividad financiera de la organización auditada, y en su caso, sobre el sometimiento de su actividad al principio de legalidad, además de proponer, si procede, los ajustes pertinentes.

SUPUESTO 1 (2,5 PUNTOS)

En el transcurso de una auditoría sobre una entidad pública de Navarra se ha verificado que sus cuentas generales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la liquidación de sus presupuestos de gastos e ingresos y de la situación a 31 de diciembre del ejercicio 2015, así como de sus resultados económicos y presupuestarios correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera pública aplicable y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Durante la realización del trabajo de campo, y sin que conste en la memoria de la entidad, el responsable de la misma nos informa sobre la existencia de un litigio iniciado en 2015 y pendiente de resolución, en el cual un particular reclama a esta organización 300.000 euros.

SOLUCIÓN:

Se tendría que analizar la probabilidad de que la reclamación contra la entidad pública prospere y en función de ello determinar si se ha dotado una provisión o no. En caso de que no se haya hecho el asiento correspondería hacer: (0,7 puntos)

300.000 678 Gastos extraordinarios a 142 Provisión responsab. 300.000

Independientemente de que se haya dotado o no la provisión, habrá que tener en cuenta lo siguiente:

Las Normas Técnicas de Auditoría indican que si la incertidumbre NO es significativa no se debe mencionar en el informe y no debe afectar por lo tanto a la opinión. Por el contrario, en caso de que la incertidumbre se considere significativa o relevante, al no incluirse esta información en la memoria como expresa el enunciado, se debería incluir como una salvedad en el informe lo que modificaría el tipo de opinión emitido que pasaría de favorable a opinión modificada con salvedades.

Al no saber o no poder evaluar si la incertidumbre es o no significativa porque no tenemos más datos al respecto, deberían indicarse las dos opciones para tener la puntuación completa del ejercicio. En caso de que solo nos indiquen una, se contará la mitad. (0,9 por cada opción)

SUPUESTO 2 (3 PUNTOS)

Durante la ejecución presupuestaria de un organismo autónomo del Gobierno de Navarra se realizan modificaciones presupuestarias por importe de 2,4 millones de euros. Esta cantidad se origina por la enajenación de un bien patrimonial de la entidad destinado a oficinas por un importe de 2 millones.

La modificación se tramita como una incorporación de crédito al capítulo 1 de gastos de personal.

SOLUCIÓN

La Ley Foral de Hacienda Pública de Navarra determina en su artículo 46 que los créditos originados por enajenación de bienes del patrimonio de la Comunidad Foral pueden originar efectivamente una modificación presupuestaria que deberá tramitarse como una GENERACIÓN DE CRÉDITO no como una INCORPORACIÓN DE CRÉDITO. (0,5 puntos)

Además hay que tener en cuenta que no se pueden hacer modificaciones por importe superior al generado por la venta por lo que el importe tampoco es correcto. (0,5 puntos)

Asimismo, hay que tener en cuenta que no se pueden destinar los ingresos a incrementar el crédito disponible en este caso para el capítulo 1 de gastos de personal, ya que la Ley Foral de Hacienda Pública de Navarra establece que cuando los ingresos provengan de la venta de bienes las generaciones de efectuarán únicamente en aquellos créditos destinados a cubrir gastos de la misma naturaleza que los que se originaron por la adquisición del bien enajenado. (0,5 puntos)

Esto supondría anular la incorporación de crédito realizada y contabilizar la generación de crédito correspondiente tal y como se muestra a continuación: (1,5 puntos: 1 punto la anulación de la incorporación del remanente y 0,5 puntos el resto)

-2,4	000 Presup.ej.corriente	a	002.4 Incorporación remanente crédito	-2,4
-2,4	002.4 Incorp.rem.crédito	a	003.0 Pres.gastos: créditos disponibles	-2,4
2	000 Presup.ej.corriente	a	002.5 Créditos generados por ingresos	2
2	002.5 Créditos generados x ingresos	a	003.0 Pres.gastos: créd. Disp..	2

Se pueden plantear hacer esta nueva modificación en el presupuesto de gastos o no hacer nada dado que no se podían gastar el crédito en el capítulo 1, procediendo por lo tanto a hacer también la modificación del presupuesto de ingresos.

SUPUESTO 3 (2,5 PUNTOS)

El Gobierno de Navarra contrató en el 2014 la ejecución de diversas obras de alcantarillado que han sido finalizadas en este ejercicio. El precio de adjudicación de tales obras fue de 160.000 euros (IVA excluido).

Consta en el expediente informe de la unidad gestora del contrato por el que se ponen de manifiesto diversas demoras en los plazos de entrega parciales y de la demora en 60 días en el plazo de ejecución final de la obra, informando además de que, tal y como viene recogido en las cláusulas administrativas del contrato, debe penalizarse al contratista a razón de 50 euros/día. En el informe se valora que dicha demora es debida a una mala organización de los gremios por parte del contratista.

No se ha tramitado prórroga alguna. De acuerdo con la certificación final, la administración pagó al contratista el precio estipulado (160.000 euros + IVA).

SOLUCIÓN

**1,5
puntos**

El contratista al incumplir los plazos está en situación de mora. La mora es automática. Se aplica el artículo 103 de la Ley Foral de Contratos.

**-La mora es culpable, por lo que puede penalizarse o bien resolverse el contrato.
-La existencia de plazo o fecha de cumplimiento debe tenerse en cuenta, porque supone que es plazo de cumplimiento esencial.**

**0,5
puntos**

- La no imposición de las penalidades o resolución culpable y petición de indemnización de daños por el órgano de contratación dará lugar a una presunta responsabilidad contable. La cuantía será la diferencia entre lo que se debió pagar y las penalidades o daños y perjuicios que se debieron imponer en su caso.

Se debería haber realizado el correspondiente reconocimiento de ingresos por 50 euros x 60 días = 3.000 euros: (0,5 puntos)

3.000 430 Deudores dchos.recon a 77x Otros ingresos 3.000

También sería correcto que la imputarían a una cuenta del subgrupo 71x por lo que entendemos que ambas opciones serían válidas

SUPUESTO 4 (3,5 PUNTOS)

Un ayuntamiento de Navarra tiene un archivo y un registro de convenios urbanísticos. Se ha revisado una muestra. Por medio de uno de los convenios urbanísticos revisados, el ente local cede el uso privativo de una parcela de dominio público para destinarla a la instalación y puesta en funcionamiento de equipos de telecomunicaciones y, especialmente, de amplificación en línea de señales de telecomunicación.

Esta actuación se realiza a favor de una empresa privada de telecomunicaciones, estando previsto que la ocupación se haga con instalaciones y equipos de telecomunicaciones fijos y por un tiempo de 10 años. De acuerdo con lo estipulado en el convenio la empresa ha realizado un único pago de 15.000 euros a la firma del convenio.

SOLUCIÓN

-Existe una inadecuada calificación jurídica del convenio, porque no se trata en absoluto de un convenio urbanístico sino de una concesión de uso privativo de dominio público que debe regirse por derecho patrimonial. Está sujeto a concesión porque las instalaciones son fijas. El procedimiento será el recogido en las normas de derecho patrimonial, concretamente, en el Reglamento de Bienes. (1,75 puntos)

El precio a satisfacer por la concesión es una tasa y en consecuencia el tratamiento es de un ingreso tributario. (recurso tributario local art. 100 2.a) (0,75 puntos)

- Ajuste a realizar: (1 punto)

-15.000	430 Deudores dchos.recon	a 77X Bº activos no ctes, otros ing	-15.000
-15.000	571 Banco	a 430 Deudores dchos.recon	-15.000
1.500	430 Deudores dchos.recon	a 742 Tasas utiliz.priv.aprov.esp.dom.pbco	1.500
1.500	571 Banco	a 430 Deudores dchos.recon	1.500
13.500	571 Banco	a 519 Otros acreedores no presupuestarios	13.500

Si consideran que sigue existiendo un pago único se imputarían los 15.000 euros al presupuesto actual sin considerar la cuenta 519. Entendemos que están bien las dos opciones siempre que nos razonen lo que han considerado.

SUPUESTO 5 (2,5 PUNTOS)

El Gobierno de Navarra creó hace dos años la Fundación pública ABD para la gestión de servicios relacionados con la promoción y fomento de la cultura y las artes en la Comunidad Foral de Navarra.

Durante el ejercicio revisado, el Gobierno de Navarra realizó una aportación patrimonial de 20.000 euros a la Fundación ABD para la compensación de pérdidas, que ha sido aplicada en el capítulo 7 del presupuesto de gastos en el momento en el que tuvo lugar el reconocimiento de la obligación.

Consta asimismo que en este ejercicio, el Gobierno de Navarra realizó una encomienda a esta fundación para realizar obras de rehabilitación en un pabellón del Hospital de Navarra. El precio de la encomienda alcanzó los 300.000 euros. La fundación, constatando que carece de los medios propios necesarios para el cumplimiento de dicha encomienda, ha tenido que realizar un contrato de asistencia con un arquitecto por un importe de 50.000 euros, y otro contrato con una empresa constructora para la ejecución de las obras por 150.000 euros.

Las obras han sido satisfactoriamente finalizadas en plazo y entregadas al Gobierno de Navarra con fecha 22 de diciembre del ejercicio revisado.

SOLUCIÓN

-Se trata de una aportación patrimonial que debe imputarse al capítulo 8 (Concepto 850.10. Adquisición de acciones y participaciones para compensar pérdidas) y no al capítulo 7. Esto implica que tampoco se ha registrado correctamente en la contabilidad, dado que se ha registrado como transferencia en lugar de activo financiero. (0,5 puntos)

El asiento correcto sería: (0,5 puntos)

-20.000	65/XX Transf. y subv.	a	400. Acreedores obligaciones reconocidas	-20.000
20.000	25/XX Inversiones financieras en el sector público	a	400. Acreedores obligaciones reconocidas	20.000

- **La encomienda no es correcta. (0,75 puntos)**
 - Los entes instrumentales deberán disponer de los medios materiales y técnicos adecuados para ejecutar la mayor parte o una parte significativa de la prestación objeto del encargo, por ello la ley pide que el ente instrumental al que se efectúe el encargo deberá, en el plazo de cinco días desde la recepción del encargo, justificar ante el ente que realice el encargo la disponibilidad de dichos medios.
 - Si se estimara que no dispone de ellos, la prestación objeto del encargo deberá ser licitada según los procedimientos recogidos en la presente Ley Foral.
- **La ley admite que si no tienen medios adecuados pueda: (0,75 puntos)**
 - efectuar contrataciones. Estas contrataciones no podrán conllevar el traslado de la ejecución de más del 50 por 100 del precio del encargo.
 - La adjudicación de dichos contratos quedará sometida a las normas de la presente Ley Foral. A estos efectos, no tendrán la consideración de terceros otros entes instrumentales de las entidades que realicen los encargos.
- Excepcionalmente podrá superarse tal porcentaje de contratación siempre que se justifique exhaustivamente la existencia de una justa causa tendente a la economía, eficacia o eficiencia en la ejecución del encargo como el especial conocimiento del mercado, la mejor organización empresarial para la ejecución del conjunto de la prestación o actividad, u otras que justifiquen que el encargo conllevará un valor añadido a la prestación final.
- Los encargos en los que se pretenda superar dicho límite deberán ser publicados en el Portal de Contratación de Navarra.

SUPUESTO 6 (2,5 PUNTOS)

El Gobierno de Navarra adjudicó el 15 de febrero de 2015 un contrato de obra por importe de 2,42 millones de euros, realizándose el mismo día la notificación al adjudicatario.

El contrato se firmó con fecha 25 de marzo y la fianza definitiva prevista en el pliego se depositó en el Gobierno con fecha 28 de marzo.

El 30 de abril se realiza la primera certificación de obra por 1,21 millones de euros. Se contabiliza la obligación correspondiente el 3 de mayo y el 2 de junio se abona la totalidad.

El 30 de mayo se realiza la segunda certificación de obra por un total de 560.000 euros que incluye mayor medición de unidades previstas en el proyecto por importe de 163.350 euros. El pliego de cláusulas administrativas particulares prevé la posibilidad de variación de unidades previstas en el proyecto. El 3 de junio se contabiliza la obligación por la totalidad de la certificación y se abona con fecha 29 de junio.

El 30 de junio se realiza la tercera y última certificación de obra por importe de 955.850 euros que incluye aumento de unidades de obra previstas en el proyecto por importe de 145.200 euros. Se contabiliza la obligación sin más tramitación que en el resto de certificaciones con fecha 2 de julio y se abona el 29 de julio.

SOLUCIÓN

- **La formalización del contrato se ha realizado fuera de plazo. (0,5 ptos)**
- **La fianza definitiva debe ser depositada previamente a la formalización del contrato, no después. (0,5 ptos)**
- **El plazo máximo de pago es a los 30 días desde la fecha de la correspondiente certificación de obra. Por tanto, en la primera certificación no se ha cumplido el plazo. (0,5 ptos)**
- **Se admite mayor medición de unidades previstas en el proyecto aprobado hasta un 10% del precio de adjudicación, siempre y cuando estuviera previsto en el PCAP e incluido en el valor estimado del contrato. La mayor medición incluida en la segunda certificación no alcanza el 10% por lo que en ese momento no haría falta realizar nada pero en la tercera certificación hay nuevamente mayor medición que unida a la anterior supera el porcentaje citado y por tanto es necesario tramitar una modificación de contrato. (1 punto)**

LEGISLACIÓN APLICADA

Artículo 94 Formalización de los contratos

1. Los contratos se formalizarán en documento administrativo en el plazo de 15 días naturales contados desde la terminación del plazo de suspensión de la adjudicación. Los contratos formalizados en documento administrativo constituirán título suficiente para acceder a cualquier tipo de registro público.
2. Si el contrato no se formalizase en plazo por causas imputables al contratista, el órgano de contratación podrá optar por resolver el contrato, previa audiencia del interesado, con incautación de las garantías constituidas para la licitación o con abono por parte de éste de una penalidad equivalente al 5 por 100 del valor estimado del contrato e indemnización complementaria de daños y perjuicios en todo lo que exceda dicho porcentaje, o bien conceder un nuevo plazo improrrogable con aplicación del régimen de penalidades previsto en el pliego de cláusulas administrativas particulares para la demora en la ejecución del contrato.
3. Cuando la falta de formalización del contrato en plazo fuese imputable a la Administración el contratista podrá solicitar la resolución del contrato y la indemnización de daños y perjuicios procedente.
4. No podrá iniciarse la ejecución del contrato sin la previa formalización del mismo sin perjuicio de lo previsto para la contratación en supuestos de emergencia, los contratos con tramitación de urgencia y los procedimientos cuya única documentación exigible sea la correspondiente factura.

Artículo 122 Cumplimiento de los contratos y recepción

1. El contrato se entenderá cumplido por el contratista cuando éste haya realizado a satisfacción de la Administración la totalidad de su objeto de acuerdo con lo pactado en el contrato.

2. En cualquier caso, para la constatación del cumplimiento la Administración realizará un acto formal y positivo de recepción o conformidad en el plazo máximo de quince días desde la entrega o realización del objeto del contrato. En el caso de los contratos de obras y de concesión de obras públicas el pliego de cláusulas administrativas particulares podrá ampliar el plazo hasta 30 días después de la finalización de las obras

Artículo 108. Variaciones de unidades que no precisan expediente de modificación.

En los casos en que así se encuentre previsto en el pliego de cláusulas administrativas particulares y se haya computado en el valor estimado del contrato, cuando se produzca un aumento en el número de unidades realmente ejecutadas sobre las previstas en el proyecto de obra o en el contrato inicial, siempre que el incremento del gasto no sea superior al porcentaje señalado en el pliego de cláusulas administrativas que no podrá exceder del 10 por 100 del precio de adjudicación del contrato, se incluirán en las certificaciones o pagos parciales y en la certificación final del contrato sin más trámite.

No obstante, si producido el aumento de unidades ejecutadas, se hiciese necesario tramitar una modificación, se deberán incluir estas variaciones en el expediente de modificación.

En todo caso, el importe de las variaciones del número de unidades sumado al de las modificaciones del contrato no podrá exceder del límite del porcentaje señalado en el pliego de cláusulas administrativas, porcentaje que en ningún caso podrá exceder del 20 por 100 del precio de adjudicación del contrato.

Artículo 95. Constitución de garantías para el cumplimiento de obligaciones.

1. El pliego de cláusulas administrativas particulares podrá prever la constitución de garantías con carácter previo a la formalización del contrato, cuyo importe económico no podrá exceder del 4 por 100 del valor estimado del contrato.

En casos especiales, el órgano de contratación podrá establecer en el pliego de cláusulas que, además de la garantía a que se refiere el párrafo anterior, se preste una complementaria de hasta un 5 por 100 del importe de adjudicación del contrato.

Dichas garantías quedarán afectas al cumplimiento de las obligaciones del contratista hasta el momento de la finalización del plazo de garantía y, en particular, al pago de las penalidades por demora así como a la reparación de los posibles daños y perjuicios ocasionados por el contratista durante la ejecución del contrato.

Las garantías podrán ser objeto de incautación en los casos de resolución por incumplimiento con culpa del contratista conforme a lo previsto en el artículo 125.3.

SUPUESTO 7 (3,5 PUNTOS)

El Gobierno de Navarra ha aprobado una convocatoria de subvenciones para el fomento de actividades culturales en el ámbito del territorio foral de Navarra. El importe de las ayudas será del 75% del gasto de la/s actividad/es.

En el expediente auditado se constata que previamente a la orden foral que aprueba las bases reguladoras, la convocatoria y el gasto correspondiente, consta únicamente la siguiente documentación:

- Informe de necesidades suscrito por la Dirección General del Departamento de Cultura y propuesta de la convocatoria.
- Informe de Intervención dando conformidad a la misma.

La Orden Foral se publica en el Boletín Oficial de Navarra. El gasto autorizado es de un millón de euros y el régimen de concesión es el de concurrencia competitiva.

Dentro del plazo de presentación de solicitudes han presentado la documentación pertinente cuatro interesados. Todos ellos solicitan el anticipo previsto en las bases reguladoras y todos, excepto el “beneficiario 1”, justifican la necesidad del mismo para el cumplimiento de los fines de la subvención.

Se ha resuelto la convocatoria y aprobado la resolución de concesión para los cuatro solicitantes. Al mismo tiempo, se ha aprobado y ordenado el anticipo de pago conforme a las bases de la convocatoria (80% de la subvención otorgada inicialmente).

Una vez finalizadas las actividades subvencionadas, los beneficiarios han aportado los documentos justificativos que han sido revisados y admitidos por el órgano instructor y se ha aprobado la resolución de concesión definitiva y abono del segundo pago y final.

Los datos pertinentes se recogen en el siguiente cuadro:

Beneficiario	Solicitud y concesión inicial			1º pago (anticipo)	Justificación presentada y admitida		Resolución final y pago	
	Presupuesto actividad solicitada	Ingresos afectos actividad	Subvención concedida		Gastos actividad	Ingreso Actividad	Subvención final	2º pago y final
1	250.000	35.000	187.500	150.000	240.000	78.000	187.500	37.500
2	325.000	76.000	243.750	195.000	290.600	95.000	217.950	22.950
3	328.000	0	246.000	196.800	344.800	16.000	246.000	49.200
4	420.000	84.000	315.000	252.000	422.100	166.300	315.000	63.000

SOLUCIÓN

- **Falta informe jurídico dando el visto bueno a las bases reguladoras. (0,25 pts)**
 - **El beneficiario 1 no ha presentado informe de necesidad del anticipo y sin embargo se le ha concedido y abonado el mismo, contrariamente a lo estipulado en el artículo 33 LFS. (0,75 pts)**
 - **Se ha abonado incorrectamente la subvención a tres beneficiarios, al 2 y al 4 porque no se ha tenido en cuenta que el límite será siempre el déficit de la actividad. Además al beneficiario 1 se le ha calculado la subvención definitiva sobre el presupuesto aceptado de gastos y no sobre los gastos justificados que han sido menores y además tiene el límite del déficit de la actividad. (1,5 pts)**

Corresponde realizar los expedientes de reintegro por los importes abonados de más a los tres beneficiarios citados en el apartado anterior (no intereses de demora porque los errores han sido de la Admón) y si no se procede al reintegro daría lugar a una presunta responsabilidad contable: (1 punto)

Asientos: (430) a (773) 107.050

También se admite como propuesta de ajuste contabilizar estos reintegros aplicándolo al presupuesto de gastos.

Artículo 33. Anticipo de subvenciones

1. Con carácter general se realizará el pago anticipado de las subvenciones destinadas a financiar proyectos o programas de acción social que se concedan a entidades sin ánimo de lucro, o federaciones, confederaciones o agrupaciones de las mismas, que no dispongan de recursos suficientes, y así lo acrediten suficientemente, para financiar transitoriamente la ejecución de la actividad subvencionada.
2. Para el resto de beneficiarios únicamente procederá realizar anticipos de pago sobre la subvención concedida cuando estén expresamente previstos en las correspondientes bases reguladoras, con los límites, requisitos y, en su caso, garantías que las mismas determinen, y siempre que se justifique la necesidad de provisión de fondos para el cumplimiento de los fines de la subvención.

Artículo 16. Financiación de las actividades subvencionadas.

1. La normativa reguladora de la subvención podrá exigir un importe de financiación propia para cubrir la actividad subvencionada. La aportación de fondos propios al proyecto o acción subvencionada habrá de ser acreditada en los términos previstos en el artículo 27 de esta Ley Foral .
2. Toda alteración de las condiciones tenidas en cuenta para la concesión de la subvención y, en todo caso, la obtención concurrente de subvenciones incompatibles dará lugar a la modificación de la resolución de concesión.
3. Cuando se trate de subvenciones compatibles concedidas para la realización de una misma actividad por el beneficiario, el importe de aquéllas no podrá ser en ningún caso de tal cuantía que, aislada o conjuntamente con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos propios de la actividad objeto de subvención supere el coste de la actividad a desarrollar por el beneficiario.

Benef.	Solicitud y concesión inicial				Justif. Presentada y admitida		Resol.concesión definitiva y pago	
	ppto activ. solíc.	ingr. afectos activ.	subv. Concedida	1.er pago (antic.)	Gastos activ.	Ingr. Activ.	subv. Final	2º pago y final
1	250.000	35.000	187.500	150.000	240.000	78.000	187.500	37.500
2	325.000	76.000	243.750	195.000	290.600	95.000	217.950	22.950
3	328.000	0	246.000	196.800	344.800	16.000	246.000	49.200
4	420.000	84.000	315.000	252.000	422.100	166.300	315.000	63.000
total	1.323.000	195.000	992.250	793.800			966.450	172.650

	déficit	imp. Correcto Subv.final	2º pago correcto	reintegro
	162.000	162.000	12.000	25.500
	195.600	195.600	600	22.350
	328.800	246.000	49.200	0
	255.800	255.800	3.800	59.200
		859.400	65.600	107.050

SUPUESTO 8 (2,5 PUNTOS)

El remanente de tesorería total del Ayuntamiento X de Navarra correspondiente al ejercicio 2015 ha ascendido a 907.331 euros.

Los derechos pendientes de cobro que el ayuntamiento ha considerado de difícil o imposible recaudación para el cómputo del remanente de tesorería a 31 de diciembre de 2015 han ascendido a 3.907.121 euros, siendo su composición la siguiente:

Saldos de dudoso cobro 2015:

- a) Dudoso cobro sobre derechos pendientes de cobro: 1.590.298 euros. Los derechos pendientes de cobro procedentes del año 2014 ascienden a 2.105.100 euros y los derechos pendientes de años anteriores al 2014 ascienden a 3.741.584 euros.
- b) Provisión extraordinaria por una subvención para la construcción de la Casa de Cultura por 2,2 millones de euros. Corresponde a una subvención de Gobierno de Navarra reconocida en 2015, que se recibirá en años posteriores una vez terminada la obra correspondiente y ha sido incorrectamente contabilizada. Por prudencia se provisiona.
- c) Deudores por operaciones extrapresupuestarias por 116.823 euros Se desconoce el origen de éste saldo y proviene de un apunte contable del año 2010.

En el informe de la Intervención sobre la liquidación del presupuesto se recoge el importe de los saldos de dudoso cobro tal y como se desglosan en el apartado anterior, indicándose que los criterios para calcularlos no se especifican en las bases de ejecución del presupuesto.

SOLUCIÓN

La dotación, por importe de 1.590.298 euros, representa un 27,2% del saldo pendiente de cobro de ejercicios cerrados. No obstante, no ha quedado acreditado que para determinar los porcentajes se haya efectuado un análisis previo de las probabilidades de cobro de los derechos teniendo en cuenta los aspectos enunciados en la legislación aplicable. No se recoge nada en las bases de ejecución del presupuesto y por tanto habrá que aplicar la regla general indicada en el art. 97 del Decreto Foral 270/1998 que establece lo siguiente:

“En el caso de que no se establezcan por parte de la entidad local los criterios de valoración, se considerarán como derechos pendientes de cobro de difícil o imposible recaudación el 50% de los deudores que se correspondan con derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio anterior al cierre y el 100% de los deudores que se correspondan con derechos presupuestarios liquidados durante ejercicios anteriores al anterior al cierre. Asimismo se considerarán de difícil o imposible recaudación los deudores que se correspondan con derechos no presupuestarios cuyo vencimiento haya sido desde la fecha de cierre del correspondiente presupuesto, anterior en al menos año y medio”

Por tanto el importe de derechos de difícil recaudación o dudoso cobro sobre derechos pendientes de cobro de cerrados correcto sería:

	PD TES.	DUD. COBRO
2014	2.105.100	1.052.550 (50%)
2013 y ant.	3.741.584	3.741.584 (100%)
TOTAL:		4.794.134

De acuerdo al mismo artículo los deudores no presupuestarios estarían bien incluidos por el Ayuntamiento dentro de los derechos de difícil recaudación.

La diferencia con lo calculado por el ayuntamiento (3.203.836 €) incrementa el saldo de derechos de difícil recaudación y disminuye el Remanente de Tesorería Total. (1,75 ptos.)

La provisión extraordinaria por la subvención europea, por 2,2 millones de euros, corresponde a los derechos reconocidos en el presupuesto del ejercicio 2015 inadecuadamente contabilizados ya que no deberían haberse reconocido los derechos. Por tanto, si bien el remanente de tesorería total no se vería afectado, los saldos de pendientes de cobro de ejercicio corriente y el saldo de derechos de difícil recaudación estarían sobrevalorados en el importe anterior.

Procedería realizar la anulación del reconocimiento de derechos previamente contabilizado. (0,75 ptos.)

-2,2	(430)	a	(149x)	-2,2
------	-------	---	--------	------

REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL: +907.331-2.946.435 = -2.296.505 €

SUPUESTO 9 (2,5 PUNTOS)

El resultado presupuestario del Gobierno de Navarra del ejercicio 2015 que se muestra en el estado de liquidación del presupuesto ascendió a 7.362.630 euros. Tras los ajustes efectuados por las desviaciones positivas y negativas de financiación, el resultado presupuestario ajustado de 2015 se elevó a 7.510.466 euros.

Como resultado de la revisión efectuada sobre el adecuado cálculo del resultado presupuestario de 2015, se ha observado que los derechos reconocidos incluyen un importe de 2.235.048 euros, correspondiente a una subvención pendiente de cobro de la Unión Europea contabilizada conforme a la propuesta de concesión para la financiación de las obras del Pabellón Reino Navarra Arena las cuales están programadas para los ejercicios comprendidos entre 2016 y 2022.

La Comunidad Autónoma ha considerado esta subvención como no reintegrable y la Unión Europea no ha reconocido aún la obligación correspondiente.

SOLUCIÓN (primera parte 1,25 ptos, segunda 0,75 ptos y tercera 0,5 ptos)

Como resultado de la revisión efectuada sobre el adecuado cálculo del resultado presupuestario de 2015, se ha observado que los derechos reconocidos deberían minorarse en 2.235.048 euros, al haber sido registrados sin atender a lo dispuesto en principios y normas de contabilidad pública establecidos en el PGCP. El importe anterior corresponde a una subvención de la Unión Europea para la financiación de las obras del Pabellón Reino Navarra Arena programadas para los ejercicios comprendidos entre 2016 y 2022 y que está pendiente de cobro.

En consecuencia, el resultado presupuestario del ejercicio 2015 se encuentra sobrevalorado en 2.235.048 euros y asciende a 5.127.582 euros.

Este ajuste no afectaría al resultado presupuestario ajustado dado que quedaría compensado con las desviaciones positivas de financiación del ejercicio.

La Comunidad AUTÓNOMA hizo los siguientes asientos:

430 a 940 2.235.048

940 a 130 2.235.048

Habría que cancelar los asientos realizados mediante los mismos asientos pero con signo contrario y no hay que hacer ningún nuevo asiento.

PGCP – Norma Valor. 18

b) Transferencias y subvenciones recibidas.

Las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.

Las subvenciones recibidas que no cumplan los requisitos establecidos en el párrafo anterior se considerarán subvenciones reintegrables y se reconocerán como pasivo.

A los exclusivos efectos de su registro contable, se entenderán cumplidas las condiciones asociadas al disfrute de la subvención en los siguientes casos:

- *– Cuando el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios, se presumirá el cumplimiento, una vez adquirido el activo o realizado el gasto, si en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte, se está cumpliendo y no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones que afecten a los ejercicios posteriores.*
- *– En el caso de subvenciones para la construcción de activos, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan su finalización y puesta en condiciones de funcionamiento y su ejecución se realice en varios ejercicios, se entenderán cumplidas las condiciones siempre que en el momento de elaboración de las cuentas anuales no existan dudas razonables de que se vayan a cumplir. En este caso la subvención se considerará no reintegrable en proporción a la obra ejecutada.*

En el caso de transferencias y subvenciones de activos se reconocerán como ingreso en el momento de la recepción del activo, o como pasivo si se tratara de una subvención reintegrable.

Las transferencias y subvenciones recibidas deberán imputarse a resultados de acuerdo con los criterios que se detallan a continuación, que serán aplicables tanto a las de carácter monetario como a las de carácter no monetario o en especie.

El PGCP señala en la parte primera de Marco Conceptual, apartado 5º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, punto 4. Gastos e ingresos presupuestarios.

"El reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

CONTABILIDAD PRIVADA (10 PUNTOS)

Analizar el siguiente informe de auditoría de una sociedad anónima indicando los siguientes aspectos:

1. Identificar los párrafos del informe de acuerdo a las Normas Técnicas de Auditoría vigentes sobre la elaboración de informes.
2. Registrar los asientos contables a que pudieron dar lugar en su caso las salvedades descritas.

A los accionistas de la **sociedad XXX**

1. Hemos auditado las cuentas anuales de la sociedad XXX que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 2014, la cuenta de pérdidas y

ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

2. Los administradores son responsables de formular las cuentas anuales adjuntas, de forma que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad XXX, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad, que se identifica en la nota 2 de la memoria de las cuentas anuales, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.
3. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las cuentas anuales adjuntas basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dicha normativa exige que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que las cuentas anuales están libres de incorrecciones materiales.
Una auditoría requiere la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en las cuentas anuales. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la formulación por parte de la entidad de las cuentas anuales, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación de las cuentas anuales tomadas en su conjunto. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.
4. En el ejercicio 2014, la Sociedad ha adquirido a una sociedad asociada el derecho a sub-licenciar a terceros una determinada marca en algunos mercados. Dicho activo intangible figura registrado en el balance de situación a 31 de diciembre de 2014 adjunto por un importe neto de 29,5 millones de euros. Tras el análisis de la información soporte de la valoración del citado derecho, consideramos que aplicando la hipótesis más prudente el importe de la valoración sería inferior al valor neto contable registrado, si bien no nos es posible cuantificar el ajuste resultante.
5. La Sociedad mantiene una participación mayoritaria en un subgrupo francés a través de una sociedad holding, siendo el coste neto registrado por ésta de 130 millones de euros, importe que incluye el fondo de comercio implícito pagado en el momento de la adquisición de la citada participación. Dicho subgrupo ha incurrido en pérdidas significativas en el ejercicio 2014, que han descapitalizado al mismo, por lo que la recuperación del coste tendría que soportarse en plusvalías latentes. Los administradores no han registrado un deterioro del coste de la participación, basándose en el valor recuperable de la misma determinado

en función del método de flujos de caja descontados. No obstante, consideramos que, en las circunstancias actuales, deberían haberse tomado hipótesis más prudentes según lo establecido en la normativa de aplicación, lo que implicaría considerar un coste neto de la participación de 118 millones de euros.

6. En nuestra opinión, excepto por los efectos de los hechos descritos en los párrafos anteriores, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la sociedad XXX a 31 de diciembre de 2014, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, 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.
7. Llamamos la atención sobre la nota 19 de la memoria adjunta, en la que se indica que la compañía ha incurrido en pérdidas durante el ejercicio anual terminado de 121 miles de euros y, en dicha fecha, el importe total del pasivo a corto plazo excede del total de activo circulante en 23 miles de euros y que estas condiciones, junto con otros factores mencionados en la nota 21, muestran la existencia de una incertidumbre significativa sobre la capacidad de la compañía para continuar con sus operaciones.
8. El informe de gestión adjunto del ejercicio 2014 contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 2014. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la sociedad.

SOLUCIÓN

Párrafo 1: párrafo de alcance donde se expresa el trabajo realizado por el auditor (0,5 puntos)

Párrafos 2 y 3: párrafos de responsabilidad donde se delimita claramente la responsabilidad de cada una de las partes actuantes en la emisión del informe (1 punto)

Párrafo 4: párrafo del fundamento de la opinión con salvedades donde se describe la limitación al alcance que ha existido durante el proceso de realización de la auditoría. En este caso no supone realizar ningún ajuste. (2 puntos)

Párrafo 5: párrafo del fundamento de la opinión con salvedades donde se describe el hecho detectado que implica realizar un ajuste para registrar el deterioro del valor de la participación indicado: (2 puntos)

**12 696 Deterioro valor participación a 293 Deterioro valor particip. l/p 12
(1 punto)**

Párrafo 6: párrafo de opinión que en este caso es modificada con salvedades. (1,5 puntos)

Párrafo 7: párrafo de énfasis donde se llama la atención sobre diversas cuestiones que no afectan a la opinión de auditoría pero que el auditor considera que son de relevancia. (1,5 puntos)

Párrafo 8: Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios en los que se hace mención al informe de gestión y su adecuación a las cuentas anuales. (0,5 puntos)