



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

***TERCER EJERCICIO DE LAS PRUEBAS SELECTIVAS PARA EL  
INGRESO EN EL C.S.I.A.E. CONVOCADAS POR RESOLUCIÓN DE 5 DE  
ABRIL DE 2024 DE LA SUBSECRETARÍA (BOE 15 DE ABRIL DE 2024)***

**NOTAS INTRODUCTORIAS.**

- 1. Este tercer ejercicio consta de tres supuestos en materia de: consolidación, contabilidad de costes y análisis de balances; independientes entre sí.*
- 2. Cada uno de los cuatro supuestos tiene la siguiente valoración:*
  - Supuesto 1: 40%.
  - Supuesto 2: 35%.
  - Supuesto 3: 25%.
- 3. Deberán resolverse en el plazo máximo de cuatro horas.*
- 4. Cada supuesto deberá contestarse en su correspondiente cuadernillo. Debe escribirse por las dos caras.*
- 5. Por razones de simplicidad, y salvo que en el enunciado se diga lo contrario, se debe suponer que **no existe efecto fiscal alguno.***
- 6. Si encuentra algún aspecto dudoso, falta de datos o susceptible de interpretaciones diversas o de soluciones alternativas, razone sobre estas cuestiones y, en su caso, **indique los argumentos que le llevan a elegir una de las opciones posibles.***

Madrid, 13 de septiembre de 2024



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

## **EJERCICIO 1: PROBLEMAS EN LA CONSOLIDACIÓN.**

El Grupo ISSU está formado por la dominante (ISSU-Domi) y una dependiente dominada al 60% (ISSU-Depen). Además, a mediados del ejercicio X5 ha adquirido el 40% de una sociedad asociada (ISSU-Asoc) de la que no tenía anteriormente participación, pero que debe incorporar ya a las cuentas consolidadas a 31.12.20X5.

El balance de situación de las dos sociedades que forman el grupo consolidable está recogido en el Anejo I, donde se han utilizado denominaciones comprensivas generales de las partidas, por simplificar. En los asientos, o en la hoja de trabajo, deben utilizarse estas denominaciones.

ISSU-Domi adquirió a la dependiente hace cinco años, el 01.01.20X1, asumiendo su participación a cambio de 50.000 u.m., pagadas al contado, más un compromiso de entrega de acciones a los cinco años, si se cumplían ciertos objetivos de rentabilidad. En ese momento, el patrimonio neto contable de la participada se componía de capital social por 40.000 u.m. y reservas acumuladas por 20.000 u.m.

Los valores razonables de las partidas, el día de la adquisición, coincidían con los contables, salvo el inmovilizado material, que fue valorado por 8.000 u. m. más que el valor contable, debido a una plusvalía en los terrenos de la empresa participada.

La información que, aparte de la anterior, hay que considerar en la elaboración de las cuentas consolidadas, ajustando si es necesario las cuentas individuales de las sociedades, es la siguiente, puesta de manifiesto por el auditor, en una evaluación inicial de las prácticas llevadas a cabo por el grupo:

- 1) ISSU-Domi prometió entregar a los socios que le vendieron su participación en ISSU-Depen un número de acciones adicionales de la entidad si había resultados positivos durante cinco años, lo que se ha cumplido año a año, incluyendo el presente. La dominante no contabilizó el compromiso, que en el momento de la venta tenía un valor razonable de 2.000 u.m. y en la actualidad puede estimarse en el mismo importe. El auditor ha señalado este error, que debe ser subsanado en las cuentas anuales de la dominante, para que también conste en las consolidadas.



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

- 2) ISSU-Domi no ha procedido en consolidaciones anteriores a amortizar el fondo de comercio procedente de la inversión en ISSU-Depen porque hay mucha indefinición sobre su vida útil, que supone indeterminada. El auditor ha avisado de que este error debe ser corregido desde el mismo momento de la adquisición y, ante la duda, ha recomendado utilizar el periodo de 10 años para evaluar dicha vida útil. La dominante ha aceptado seguir este criterio, de forma retroactiva, para las cuentas consolidadas de 20X5.
- 3) La inversión recién efectuada en la asociada está contabilizada por el coste de adquisición en las cuentas individuales de ISSU-Domi. Unos días antes de la compra, la Junta General de la asociada había acordado un dividendo del 10% del capital, que se componía de 1.000 acciones de 10 u.m. nominales cada una. El importe del dividendo se ha recogido como un ingreso financiero para la dominante del grupo, una vez cobrado, pero el auditor advirtió que se debería considerar como menor valor de la inversión. El patrimonio neto de la asociada, en el momento de la compra, estaba compuesto por 10.000 u.m. de capital, 27.000 u.m. de reservas y un resultado del ejercicio de 3.000 u.m., obtenido de forma uniforme a lo largo del año.

Por lo que se refiere a las demás eliminaciones del proceso de consolidación y la puesta en equivalencia de la asociada, los datos a tener en cuenta son los siguientes:

- ISSU-Domi ha concedido, a comienzo de este ejercicio, el préstamo a largo plazo que luce en su pasivo ISSU-Depen, el cual genera todos los gastos financieros de la dependiente.
- ISSU-Depen compra todos sus aprovisionamientos a la dominante. En otros ejercicios se utilizaba el precio de coste, sin margen alguno, pero en este se ha utilizado un margen sobre el coste del 25%, que está incluido en el valor de todas las existencias finales de la dependiente. El auditor ha avisado de que el sobrecoste de las existencias finales no es un resultado para el grupo. Por otra parte, este ajuste no afecta, por política contable de grupo, al resultado atribuido a los socios externos.



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

**TRABAJO A REALIZAR:**

- 1.1. Ajustes necesarios para corregir de errores, en la medida necesaria, el balance de la sociedad dominante (ISSU-Domi), por lo que se refiere al valor de las participaciones en la dependiente y la asociada. No se piden los ajustes de la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que se deberá utilizar como contrapartida la cuenta de Resultado del ejercicio, en el balance de la dominante.
- 1.2. Eliminaciones necesarias para obtener el balance consolidado del grupo ISSU a 31.12.20X5: inversión-patrimonio neto, amortización del fondo de comercio, eliminación de ganancias no realizadas en existencias y relaciones débito-crédito. Puesta en equivalencia de la inversión en la asociada. No se piden, como se ha dicho, los ajustes de gastos e ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- 1.3. Determinar el resultado consolidado, separando la parte atribuida a los socios externos, y contabilizar el ajuste correspondiente a esta atribución.
- 1.4. Determinar el patrimonio neto consolidado, formado por el capital, las diferentes clases de reservas, el resultado atribuido a la dominante y el saldo de socios externos.



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

**Anejo I: BALANCES DE LA DOMINANTE Y LA DEPENDIENTE**

<b>ACTIVO</b>	<b>ISSU-Domi</b>	<b>ISSU-Depen</b>
Inmovilizado material	300.000	90.000
Amortización acumulada del IM	(110.000)	(13.000)
Participación en ISSU-Depen	50.000	0
Préstamo a largo plazo a ISSU-Depen	28.000	0
Participación en ISSU-Asoc	23.000	0
Existencias	40.000	6.000
Deudores a corto plazo	30.000	5.000
Efectivo y equivalentes líquidos	14.100	13.000
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>375.100</b>	<b>101.000</b>
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>		
Capital social (títulos de 10 u.m.)	100.000	40.000
Reservas	80.000	25.000
Resultado del ejercicio (Dominante/consolidado)	9.100	-
Resultado del ejercicio (Dependiente)	-	4.500
Préstamos a largo plazo	150.000	28.000
Acreedores a corto plazo	36.000	3.500
<b>TOTAL PATRIMONIO Y PASIVO</b>	<b>375.100</b>	<b>101.000</b>

**NOTA:** NO SE REQUIERE REALIZAR NINGÚN AJUSTE EN LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS. LAS CONTRAPARTIDAS DE LAS HOMOGENEIZACIONES Y LAS ELIMINACIONES QUE MODIFIQUEN EL RESULTADO SERÁN LAS PROPIAS CUENTAS DE RESULTADO DEL EJERCICIO (Dominante/consolidado)



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

## **EJERCICIO 2: BENEFICIOS DE UNA ESTRATEGIA DIFERENTE**

La sociedad anónima CORTE SAJÓN, S.A. pertenece al sector textil, y durante los últimos años su consejo de administración se ha propuesto seguir una estrategia diferente a la del sector, que consiste en el plano operativo en fabricar por sí misma más parte del producto terminado y en el plano financiero en apalancarse o endeudarse más con los bancos, para, entre otras cosas, financiar el inmovilizado necesario para llevar a cabo sus operaciones.

Como subobjetivos de esta estrategia, destinada a maximizar la rentabilidad para el accionista, están los de cobrar a los clientes antes y pagar a los proveedores con mayores plazos que el sector, a la vez que mantener una rotación de existencias mayor que las empresas de la competencia, con lo que se reducirían las necesidades de capital corriente de la explotación. En el plan financiero, el subobjetivo a conseguir, exigido por los bancos prestamistas, es que la deuda bancaria, neta de la tesorería existente, se mantenga siempre por debajo de tres veces el resultado económico bruto de la explotación ( $\text{Deuda bancaria neta/EBITDA} < 3x$ ).

Un analista independiente está evaluando si esta estrategia, incluyendo los subobjetivos, ha sido seguida efectivamente por parte del director general de la entidad, y si, por otra parte, de la misma resulta una mayor rentabilidad económica y financiera para los accionistas de la entidad.

En el Anejo A está recogido el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad (que son representativos del periodo, con lo que se pueden considerar medios a efectos del cálculo de ratios), así como la estructura típica de las cuentas anuales de una empresa comparable del sector, obtenida a partir de los datos de la Central de Balances del Banco de España (en colaboración con los registros mercantiles) para unas 400 empresas que facturan entre 2 y 10 millones de euros en España.

Todos los datos de la empresa típica, que son medianas y, por tanto, dejan la mitad de la muestra por encima y la mitad por debajo del valor, están en % de la cifra de negocios, tanto en el balance como en la cuenta de pérdidas y ganancias, por lo que se pueden formar ratios con importes procedentes directamente de cualquiera de los dos conjuntos de estados financieros.



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

### **TRABAJO A REALIZAR**

La labor del analista consiste en hacer un informe sobre el seguimiento de la estrategia de la empresa respecto al sector, donde ponga de manifiesto los siguientes extremos:

- 2.1. Si las rotaciones y plazos correspondientes a los deudores comerciales, las existencias y los acreedores comerciales permiten mantener un capital de trabajo de menor tamaño que el sector, en relación con la cifra de ventas (supóngase el año comercial de 360 días, por simplificar, y supóngase que el coste de las ventas es la suma de los aprovisionamientos y los gastos de personal).
- 2.2. Si la rentabilidad económica del activo operativo (sin activos financieros ni efectivo) de CORTE SAJÓN es mayor o menor que la del sector, explicando qué parte de la diferencia se debe al margen de beneficio y qué parte a las rotaciones. En función de lo anterior ¿es beneficiosa para la compañía la estrategia seguida en las operaciones de explotación?
- 2.3. Análisis de los factores que determinan la rentabilidad financiera de la empresa, comparándola con el sector. En función de lo anterior ¿es beneficiosa para la compañía la estrategia financiera seguida?
- 2.4. Por último ¿Ha cumplido la empresa el objetivo de endeudamiento financiero neto bancario sobre el EBITDA?



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

**ANEJO A. ESTADOS FINANCIEROS DEL SECTOR(\*) Y LA EMPRESA**

BALANCE DE SITUACIÓN	SECTOR	CORTE SAJÓN S.A.	
	%INCN	U.M.	%INCN
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>21,2</b>	<b>900.000</b>	<b>30,0%</b>
Inmovilizado material	15,9	700.000	23,3%
Inmovilizado intangible	4,0	200.000	6,7%
Inmovilizado financiero	0,5	0	0,0%
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>57,8</b>	<b>1.500.000</b>	<b>50,0%</b>
Existencias	12,2	350.000	11,7%
Deudores comerciales	15,1	520.000	17,3%
Otros deudores a cp	18,5	450.000	15,0%
Activos financieros a cp y disponible	12,0	180.000	6,0%
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>79,0</b>	<b>2.400.000</b>	<b>80,0%</b>
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	<b>40,6</b>	<b>1.120.000</b>	<b>37,3%</b>
Capital y reservas	37,7	1.037.000	34,6%
Resultado del ejercicio	2,9	83.000	2,8%
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>7,9</b>	<b>530.000</b>	<b>17,7%</b>
Deudas a lp con entidades de crédito	7,9	530.000	17,7%
<b>PASIVO CORRIENTE</b>	<b>30,5</b>	<b>750.000</b>	<b>25,0%</b>
Deudas a cp con entidades de crédito	4,0	250.000	8,3%
Acreedores comerciales	6,7	190.000	6,3%
Otros acreedores a cp	19,8	310.000	10,3%
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	<b>79,0</b>	<b>2.400.000</b>	<b>80,0%</b>

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	%INCN	CORTE SAJÓN S.A.	
		U.M.	%INCN
<b>Importe neto de la cifra de negocios</b>	<b>100</b>	<b>3.000.000</b>	<b>100,0%</b>
Aprovisionamientos, suministros y servicios	-73	-2.000.000	-66,7%
<b>VALOR AÑADIDO BRUTO</b>	<b>27</b>	<b>1.000.000</b>	<b>33,3%</b>
Gastos de personal	-19	-760.000	-25,3%
<b>RESULTADO BRUTO DE LA EXPLOTACIÓN (EBITDA)</b>	<b>8</b>	<b>240.000</b>	<b>8,0%</b>
Amortizaciones	-2,7	-100.000	-3,3%
<b>RESULTADO DE EXPLOTACIÓN</b>	<b>5,3</b>	<b>140.000</b>	<b>4,7%</b>
Ingresos financieros	0,2	1.000	0,0%
Gastos financieros	-0,5	-31.000	-1,0%
<b>RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</b>	<b>5,0</b>	<b>110.000</b>	<b>3,7%</b>
Impuesto sobre sociedades	-2,2	-27.000	-0,9%
<b>RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>2,9</b>	<b>83.000</b>	<b>2,8%</b>

(\*) Según datos de la Central de Balances del Banco de España



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

### **EJERCICIO 3: ATRIBUCIÓN DE DESVIACIONES EN COSTES ESTÁNDAR**

La empresa GABRA, S.A. fabrica por encargo un tipo de muebles de cocina muy demandado en el mercado, y tiene un sistema de control de sus departamentos a partir del análisis de las desviaciones en costes estándar.

Para ello se calculan las desviaciones entre los costes estándares y los reales, dividiéndolos en costes directos (materiales y mano de obra) y costes indirectos de producción, que se consideran fijos y se imputan en función de las horas de mano de obra directa utilizadas.

Las desviaciones sirven para conocer la contribución al resultado de los Departamentos, así como para fijar los complementos retributivos, y se asignan de la siguiente manera:

- Departamento de compras: desviaciones en precio de compra de los materiales directos y desviación económica en los costes indirectos.
- Departamento de personal: desviaciones en precios de la mano de obra.
- Departamento de producción: desviaciones técnicas en todos los componentes del coste, directos e indirectos.
- Departamento de marketing: desviaciones en precios de venta.
- Dirección general: margen bruto estándar perdido o ganado por diferencia de las ventas reales con las previstas.

Para el ejercicio actual, se ha presupuestado fabricar 2.000 unidades de mueble, que es la capacidad normal de producción. El precio de venta es de 50 u.m. por unidad, con el siguiente coste estándar:

Recurso	Cantidad utilizada por producto	Precio unitario del recurso	Coste estándar por unidad de producto
Materiales directos	2 kg	10 u.m.	20 u.m.
Mano de obra directa	0,5 horas/hombre	20 u.m.	10 u.m.
Coste indirecto de producción	0,5 horas/hombre	12 u.m.	6 u.m.
			36 u.m.



VICEPRESIDENCIA PRIMERA  
DEL GOBIERNO  
MINISTERIO DE HACIENDA

*Tribunal de Oposiciones al Cuerpo Superior de  
Interventores y Auditores del Estado*

Una vez terminado el ejercicio, se han fabricado 1.800 muebles, que se han vendido por 52 u.m. cada uno (la cantidad producida y vendida es la misma). Además, se han utilizado 3.420 kg de materiales, comprados a 12 u.m. por kilogramo, y se han pagado 972 horas/hombre de mano de obra directa, cuyo coste real unitario ha sido de 19 u.m. por hora. Por otra parte, los costes indirectos reales han sido los siguientes:

- Dirección y administración de la fábrica: 1.592 u.m.
- Energía, mantenimiento y limpieza: 5.000 u.m.
- Amortización de la maquinaria: 3.000 u.m.

**TRABAJO A REALIZAR:** (análisis de las desviaciones entre el margen bruto previsto y el margen realmente obtenido):

- 3.1. Prepare los estados de resultados que muestren las diferencias entre el estado de resultados previsto (producción y costes previstos) y real (producción y costes reales).
- 3.2. Calcule el margen perdido, al coste estándar, por haber vendido menos producto que el presupuestado (desviación imputable a la Dirección general). Elabore el estado de resultados previstos, al coste estándar, para la producción real y, en consecuencia, las desviaciones existentes por cada uno de los conceptos de coste.
- 3.3. Utilizando la técnica de análisis de desviaciones en costes estándar, tanto en costes directos como en los indirectos de producción, determine qué parte de la diferencia entre los resultados es imputable a cada uno de los Departamentos (compras, personal, producción y marketing).