

La auditoría de las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

DOCUMENTOS AECA
ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

La auditoría de las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos

Documento n° 5

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

Los Documentos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) recogen las conclusiones de sus distintas Comisiones de Estudio acerca de temas específicos de interés profesional. La diversidad en la composición de estas Comisiones de Estudio, con expertos de sectores, enfoques e intereses distintos, garantiza un proceso de elaboración y discusión rico en matices y riguroso de fondo, aportando a los pronunciamientos de AECA su distintivo de general aceptación.

La primera edición del presente Documento está abierta a la opinión de los socios de AECA y del conjunto de interesados en las materias tratadas

© Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

Rafael Bergamín, 16 B - 28043 Madrid

Tels.: 91 547 44 65 - 91 547 37 56

Fax: 91 541 34 84

info@aeca.es · www.aeca.es

ISBN: 978-8416286-34-8

Mayo 2017

El contenido de este documento no podrá ser reproducido en forma alguna sin la previa autorización por escrito de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)

**COMISIÓN DE ENTIDADES
SIN FINES LUCRATIVOS DE AECA**

PRESIDENTE:

Alejandro Larriba Díaz-Zorita
Catedrático de Universidad
AECA

SECRETARIO:

Enrique Rúa Alonso de Corrales
Universidad San Pablo CEU

PONENTES DE ESTE DOCUMENTO:

Luis Ruiz de Huidobro de Carlos
Auditoría y Consulta, S.A. (AYCSA)

María José Serrano Baños
PwC - PricewaterhouseCoopers

Luis Ureña García
Cáritas Española

VOCALES:

M^a Belén Álvarez Pérez
Universidad de Oviedo

Rosa Gallego García
Asociación Española de Fundaciones

Tomás Pizarro Montero
Universidad Autónoma de Madrid

Ana Bellostas Pérez Grueso
Universidad de Zaragoza

**Fernando Giménez
Barriocanal**
Universidad Autónoma de Madrid
Conferencia Episcopal

Jorge Rodríguez Malingre
Algalia

Javier Briones Ortega
BinternationalC

Isidoro Guzmán Raja
Universidad Politécnica de Cartagena

**Luis Ruiz de Huidobro
de Carlos**
Auditoría y Consulta, S.A. (AYCSA)

Carlos Briones Perona
Auditor-consultor

Raquel Herranz Bascones
Universidad de las Islas Baleares

María José Serrano Baños
PwC - PricewaterhouseCoopers

Javier Corral Lage
Universidad del País Vasco

Elena Manzano Albor
AESAL

Francisco Serrano Moracho
Universidad Rey Juan Carlos
ICJCE

Juan Jesús Donoso Azañón
Cruz Roja Española

José Carlos Miranda Terceño
Universidad Pablo de Olavide

Luis Ureña García
Cáritas Española

**Carlos Fernández-Vázquez
Maeso**
KPMG Auditores

Julio Moreno Aragonese
UNED

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	8
1. AUDITORÍA DE LAS ESFL Y LOS RIESGOS.....	10
2. AUDITORÍA DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO	24
3. AUDITORÍA DEL PATRIMONIO NETO.....	36
4. AUDITORÍA DE LAS DEUDAS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD. LOS INGRESOS	52
5. AUDITORÍA DE LOS CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD. LOS GASTOS	65
6. AUDITORÍA DE LA SITUACIÓN FISCAL	76
7. AUDITORÍA DE DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS.....	86
8. PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE.....	92
9. CONTINUIDAD DE LA ENTIDAD AUDITADA	98
10. AUDITORÍA DE LOS COMPONENTES Y COMBINACIONES	105
11. AUDITORÍA DE LOS DESGLOSES EN LAS CUENTAS ANUALES	108
12. PROCESO DE COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DE GOBIERNO DE LA ENTIDAD	118
13. INFORME DE AUDITORÍA: CARACTERÍSTICAS	124

Acrónimos y abreviaturas utilizados

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
CI	Clasificación, Comprensibilidad o Desglose (presentación).
CMP	Coste medio ponderado.
CO	Corte de Operaciones (separación o imputación temporal).
DGT	Dirección General de Tributos.
DyO	Derechos y Obligaciones.
EIP	Entidad de interés público.
E/O	Existencia u ocurrencia de los hechos.
E/V	Exactitud y Valoración.
ESFL	Entidad sin fines de lucro.
FIFO	Primera entrada, primera salida.
I	Integridad (Totalidad).
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas.
MC	Marco Conceptual.
NIA	Normas Internacionales de Auditoría.
NIA-ES	Normas Internacionales de Auditoría adaptadas para su aplicación en España.
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad.
NICC-1	Normas Internacionales de Control de Calidad.
NRV	Normas de Registro y Valoración.
PCESFL	Plan de Contabilidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos.
PCPYMESFL	Plan de Contabilidad de la Pequeñas y Medianas Entidades Sin Fines Lucrativos.
PGC	Plan General de Contabilidad.
RAC	Reglamento de Auditoría de Cuentas.
ROAC	Registro Oficial de Auditores de Cuentas.
S	Seguridad de los datos y activos.
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención y Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias
VA	Validez y Autorización.

Principales normas de contabilidad y auditoría empleadas

NORMAS GENERALES	CONCEPTO/ALCANCE
Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.	Norma sustantiva de asociaciones de competencia estatal y de ámbito autonómico que se rijan supletoriamente por la de ámbito estatal.
Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.	Regula los procedimientos de declaración de utilidad pública para las asociaciones y la revocación de la misma. También regula la rendición de cuentas de este tipo de asociaciones.
Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.	Norma sustantiva de fundaciones de competencia estatal y de ámbito autonómico que se rijan supletoriamente por la de ámbito estatal.
Real Decreto 1337/2005, de 11 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal.	Desarrollo reglamentario de la ley 50/2002, para las fundaciones de competencia estatal, y que regula la organización y funciones del protectorado de fundaciones de competencia estatal y del Consejo Superior de Fundaciones.
Ley 49/2002, de 23 diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.	Régimen fiscal de las ESFL.

NORMATIVA CONTABLE	CONCEPTO/ALCANCE
Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el plan de actuación de las entidades.	Adaptación del PGC para ESFL.
Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.	Texto que de forma refundida (criterios del Real Decreto 1491/2011 y del Plan General de Contabilidad) presenta el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos.
Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.	Texto que de forma refundida (criterios del Real Decreto 1491/2011 y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas) presenta el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

NORMATIVA DE AUDITORÍA	CONCEPTO/ALCANCE
Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.	Ley que regula la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, y por la que se adapta la aplicación para España de las Normas internacionales de auditoría (NIA).
Resolución de 15 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultado de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).	Normas que tienen por objeto trasladar las NIA a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas en España.
Resolución de 23 de diciembre de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos.	Normativa que tiene por objeto adaptar las NIA revisadas por el IAASB al marco jurídico nacional.

INTRODUCCIÓN

La Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) de la AECA adoptó en una de sus últimas comisiones plenarias el acuerdo de emitir un documento específico dedicado a la *“Auditoría de las cuentas anuales de las ESFL”*. Fruto de ese acuerdo, es este que pretende interpretar la normativa y exponer la práctica más significativa aplicable a la misma, resaltando sus aspectos más singulares.

Para su elaboración se ha partido del análisis de las normas que regulan la auditoría de cuentas, de diversas publicaciones relativas a la misma, de la experiencia como auditores sobre este tipo de entidades de los ponentes y de una reflexión sobre la adaptación de las cuestiones analizadas sobre las ESFL en otros documentos de AECA.

Actualmente en vigor la nueva Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), y en periodo de revisión el Reglamento que la desarrolla, nos encontramos ante unos nuevos textos sobre la materia para adaptarse a la reciente normativa europea, por lo que cabe dentro de lo posible, que nuestra opinión en este documento, deba ser modificada en un futuro.

Las ESFL han experimentado un desarrollo importante a finales del siglo XX y principios del XXI, motivado por el crecimiento económico y el aumento de la financiación de las Administraciones Públicas. Se han convertido en actores clave en el desarrollo social y cultural español atendiendo el incremento de las demandas e iniciativas sociales. Para ello basta con prestar atención al conjunto de entidades instituidas, el número de personas que se benefician de su labor social, el voluntariado movilizado, el volumen de personas contratadas, el número de proyectos y actividades abordados o las mismas cifras de su inversión social y cultural¹.

¹ Estudio sobre el presente y futuro del Tercer Sector social en un entorno de crisis, Price Waterhouse & Coopers, 2013.

Las características cualitativas de la relevancia y fiabilidad en la información financiera se consideran dentro del Marco Conceptual de las ESFL² como básicas y primordiales para el cumplimiento de sus objetivos. En ese Marco ya se reseñaba que es preciso revisarla mediante controles y verificaciones internas y externas. Esta verificabilidad aumenta la fiabilidad de la información y representa una garantía necesaria para sus usuarios y grupos de interés.

Con respecto a la verificación externa, la LAC en su preámbulo, declara en esa misma dirección que la actividad de auditoría constituye una función de interés público, ya que su adecuada realización aumenta la integridad y eficacia de los estados financieros transmitiendo información fiable; es decir, que la actuación de los auditores contribuye a la transparencia y fiabilidad de la información financiera de las entidades auditadas.

La asunción de responsabilidades por parte del auditor, el sistema jurídico legal a que debe someterse la actividad de auditoría junto con la independencia de los auditores, son hechos que refuerzan la relevancia pública de la auditoría.

Para una ESFL que se financia principalmente con fondos de su base social y con ayudas públicas, es fundamental seguir manteniendo la confianza y la credibilidad de sus grupos de interés. Virtudes que refuerzan la legitimidad de su misión y la continuidad de su actividad. En consecuencia, debe dar respuesta a las expectativas y necesidades de información de sus partes interesadas. En eso consiste la transparencia y rendición de cuentas o “*accountability*” (en su acepción anglosajona): en atender a las demandas de información de sus grupos de interés.

Por el contrario, la desinformación o el uso inadecuado de los fondos y actividades puede provocar el descrédito de la ESFL y la merma progresiva de su reputación, su bien intangible más valioso³. Un valor tan sensible frente al escrutinio público de los usuarios de su información, que una mancilla o demérito puede acarrear repercusiones negativas en otras entidades del sector.

Una forma idónea de canalizar esa demanda es aplicando el principio de publicidad activa que pregonan las reglamentaciones europeas y la española en particular, sobre transparencia y buen gobierno de las entidades.

El informe de auditoría y la actividad de auditoría constituyen dentro de esta estrategia una herramienta fundamental para proporcionar confianza y seguridad.

Desde esta Comisión, con este documento, deseamos abogar por la actividad de auditoría de las cuentas anuales de las ESFL y por la necesidad de su regulación con el fin de que se extienda a la gran mayoría de ellas. Habrá que establecer los mecanismos regulatorios adecuados de modo que, tanto su normativa sustantiva como la legislación de auditoría lo faciliten mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de observancia para su ejercicio dentro de la legislación española.

2 Vid. documento 1 de la Comisión ESFL de AECA.

3 Navarro Garcia, Fernando, “La transparencia y sus instrumentos básicos”, en Revista Española del Tercer Sector nº 26, Editorial Sepha, 2014.

1

AUDITORIA DE LAS ESFL Y LOS RIESGOS

1.1. ALCANCE: EL MARCO NORMATIVO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Atendiendo a los artículos 4.1 y 4.2 de la LAC, únicamente podrá tener la consideración de actividad de auditoría de cuentas referida a las cuentas anuales, *“cuando la normativa específica a que se encuentre sujeta la entidad en cuestión imponga la obligación de elaborar unas cuentas anuales que expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación”*⁴.

Respecto del marco normativo de información financiera que corresponde a las ESFL, es conveniente señalar que fue establecido por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban *“las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo del Plan de Actuación de las entidades sin fines lucrativos”*⁵, norma legal que dio lugar a las siguientes resoluciones:

- Resolución del ICAC, de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (PCESFL).

4 BOICAC Nº 105/2016 Consulta 1. Si bien en la Consulta se hace referencia a los artículos 4.1 y 10.1 del Reglamento de Auditoría de Cuentas que en el momento de edición de este documento se encuentra en revisión.

5 El artículo 5 del Real Decreto 1491/2011 dispone que en todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación, las ESFL deben aplicar el PGC, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del ICAC aprobadas.

- Resolución del ICAC, de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba al Plan de Contabilidad de las pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos (PCPYMESFL).

Además, conviene destacar que, en el citado Real Decreto 1491/2011 en su artículo 3, aparte de establecer el Plan de Contabilidad para las ESFL como de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública, también contempla que, de forma voluntaria, el resto de ESFL que no resulten obligadas puedan acogerse al mismo, sin perjuicio de que otras disposiciones puedan establecer su aplicación obligatoria, teniendo en cuenta que dicha adhesión deberá realizarse sobre la base de la integridad de los criterios que configuran el Plan establecido, desaconsejándose, en consecuencia, una aplicación “a la carta” de sus disposiciones⁶.

Este acogimiento voluntario a las normas del Real Decreto es reiterado en el Anexo I “*Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos*”, cuando indica que cuando una norma imponga a una ESFL “*la obligación de llevar una contabilidad que exprese la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, el registro, valoración y presentación de las operaciones en las cuentas anuales (sería deseable que) se realizase sobre la base de la integridad de los criterios que ahora se aprueban, desaconsejándose, en consecuencia, una aplicación ‘a la carta’ de estas disposiciones*”.

Por otro lado, la ley de auditoría⁷ señala unas condiciones cuyos límites se fijan reglamentariamente para aquellas entidades que tengan la obligación de auditarse, citando, para el caso de las ESFL, entre otras las siguientes:

- Que reciban subvenciones, ayudas o realicen obras, prestaciones, servicios o suministren bienes al Estado y demás Organismos Públicos, en función de esos límites fijados.
- Que superen unos determinados límites respecto del volumen anual de ingresos (a efectos de cuantificar su importe, deberá tener en cuenta que este lo componen los ingresos de la entidad por la actividad propia más, en su caso, el de las ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil), el importe total del activo según balance y el número anual medio de empleados durante el ejercicio.
- Que además, y con independencia de las obligaciones de auditar antes citadas, algunas ESFL estén obligadas a ello en cumplimiento de su normativa específica de aplicación, bien de carácter estatal o autonómico.

6 Introducción del Real Decreto 1491/2011.

7 Disposición Adicional Primera de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas.

Otro aspecto que afecta a la auditoría de estas entidades, es que el ICAC⁸ entiende que, los estados financieros de las ESFL solo pueden ser sometidos a auditoría cuando la norma sustantiva por la que se rijan, contemple la obligación de elaborar unas cuentas anuales expresando la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad auditada de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Por lo que respecta a las ESFL, están sujetas a un marco normativo de información financiera normalizado, las siguientes entidades:

- Las fundaciones⁹.
- Las asociaciones declaradas de utilidad pública¹⁰.
- Las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que se encuentren obligadas a auditar sus cuentas anuales por los motivos a que se refieren las disposiciones adicionales primera, segunda y tercera del Reglamento de Auditoría de Cuentas, siempre y cuando dichas entidades deban formular sus cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación (como puede ser es el que corresponde al PCESFL o PCPYMESFL).

Mientras que, en lo que se refiere a las asociaciones no declaradas de utilidad pública, el ICAC¹¹ entiende también que su auditoría de cuentas, es un trabajo de auditoría sometido a la ley de auditoría de cuentas. Igualmente, debe considerarse que se extiende a la auditoría de las asociaciones y fundaciones de competencia autonómica cuando se rijan supletoriamente por la normativa estatal.

Lo anteriormente indicado es diferente del supuesto de aquellas entidades en las que su normativa contemple la llevanza de contabilidad y la presentación de cuentas anuales que reflejen su situación financiera y patrimonial y de resultados, y carezcan expresamente de un marco normativo de información financiera específico. En estos casos, si las cuentas anuales se han elaborado de acuerdo con un marco distinto del contemplado en el PCESFL o PCPYMESFL, su auditoría se realizaría de acuerdo con las vigentes normas de auditoría, aplicando los principios

8 BOICAC N° 105/2016 Consulta 1.

9 De acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

10 De acuerdo con lo establecido en el artículo 34 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y en el artículo 5.2 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, que obligan a estas entidades a formular sus cuentas anuales conforme a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

11 Respuesta del ICAC del 25 de enero de 2017 a la consulta de auditoría Rfa: mus/229-16, atendiendo a lo regulado en el artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002. *Vid.* también nota 8 anterior.

y criterios de valoración contenidos en el marco que haya sido utilizado para su formulación.

Los estados financieros de las ESFL cuya norma sustantiva específica no obliga a presentar cuentas anuales o que no tengan que someterse a auditoría, pueden ser revisados con el alcance que se considere adecuado. El resultado de dicho trabajo no se puede identificar como informe de auditoría de cuentas, ya que no está sujeto a lo dispuesto en la normativa reguladora de la misma.

Por lo demás, a todas las ESFL les afecta la misma normativa que al resto de entidades, debiendo aplicar la ley y reglamento de auditoría, así como la adaptación española de las Normas Internacionales de Auditoría bajo las siglas NIA-ES las cuales han sido aprobadas mediante la Resolución del ICAC de 15 de octubre de 2013¹² y revisadas algunas de ellas mediante la Resolución de 23 de diciembre de 2016¹³.

Las disposiciones anteriores se complementan con la Norma Técnica sobre la relación entre auditores y la NCCI-1 o Norma de control de calidad interno 1 en las firmas de auditoría.

Queda fuera del alcance de este documento, la auditoría externa de las fundaciones del sector público estatal cuya competencia queda a cargo de la Intervención General de la Administración del Estado¹⁴. También queda fuera la auditoría de las fundaciones del sector público de ámbito autonómico o local, que se regirá por su propia normativa reguladora.

Al igual que en las sociedades mercantiles, bajo el ordenamiento regulador de la auditoría en España, podemos identificar diversas modalidades de auditoría:

- Auditoría completa de cuentas anuales¹⁵.
- Auditoría de un solo estado financiero¹⁶.

Adicionalmente, en la práctica, se llevan a cabo otros trabajos no regulados por la mencionada legislación como pueden ser:

12 Resolución de 15 de octubre de 2013, por el que se publican las nuevas Normas Técnicas de Auditoría, resultando de la adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES).

13 Resolución de 23 de diciembre de 2016, por el que se publican la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos, con la que se adaptan las NIA-ES revisadas.

14 Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, artículo 46.3.

15 En la práctica se suelen considerar sinónimas las expresiones auditoría de estados financieros y auditoría de cuentas anuales, si bien al hablar de estados financieros se está refiriendo a un concepto más amplio que el correspondiente a cuentas anuales.

16 El Glosario de Términos de las NIA especifica que: "En relación con la definición de "estados financieros" se entenderá por tales, con carácter general, "las cuentas anuales", "las cuentas anuales consolidadas" o unos "estados financieros intermedios", y la referencia a las notas explicativas se entenderá realizada a la información contenida en la memoria de las cuentas anuales. Esta definición es, asimismo, aplicable a un solo estado financiero integrante de los anteriores (con sus notas explicativas)".

- Auditoría de otros estados o documentos: de subvenciones, de programas, operativas, de sistemas, de costes, legal, fiscal, informática, de recursos humanos, de medio ambiente, de responsabilidad social corporativa, etc.
- Auditoría interna.
- Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. Estos encargos¹⁷, realizados por el auditor, no están sometidos a la legislación española sobre auditoría y, en particular, a la NIA-ES 700, *Formación de la Opinión y Emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros*, y por tanto, se encuentran fuera del alcance de este documento.

Aquí nos vamos a centrar en la auditoría de las cuentas anuales de las ESFL sometidas exclusivamente a la legislación española sobre auditoría, con el propósito de resaltar, detallar y explicar las peculiaridades y los distintos criterios de aplicación que se utilizan a la hora de abordar la realización de las mismas. En ningún caso pretende ser un manual de auditoría completo de las ESFL.

1.2. ESPECIFICIDADES DE LAS ESFL

Destacamos como más relevantes las siguientes situaciones:

- Análisis del grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir los objetivos de la entidad y la información aportada sobre las mismas, lo cual es relevante dado que las cuentas anuales tienen que dar razón y explicación de la actividad desarrollada de modo que sea comprensible y útil para los aportantes de financiación, beneficiarios y otros interesados.
- Análisis y distinción, en relación con el inmovilizado, de los bienes generadores o no de flujos de efectivo, ya sean inmovilizados intangibles, materiales o inversiones inmobiliarias; la singularidad de los bienes de Patrimonio Histórico; la figura usual de los derechos sobre activos cedidos en uso; el deterioro de los bienes no generadores de flujos de efectivo y su criterio de valoración, así como la baja en balance de esos bienes.
- Necesidad de información sobre las posibles restricciones de uso y de disposición a que estén sometidos los activos.
- Análisis de los supuestos especiales de valoración en que haya que prestar atención al valor razonable.

¹⁷ Hay que tener en cuenta que el marco para estas circunstancias excepcionales, la NIA 800 (Revisada), "*Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*", que pudiera ser un marco de cumplimiento o de imagen fiel, no forma parte de las NIA-ES, y no ha sido refrendada por el ICAC para su aplicación en España.

- Seguimiento de los créditos y débitos generados por las actividades propias.
- Cuestiones que afecten a las variaciones en el patrimonio neto recogidas en la cuenta de resultados, y su repercusión en la viabilidad futura de la entidad o su capacidad para hacer frente a los proyectos comprometidos.
- Problemática de este tipo de entidades en cuanto a subvenciones, donaciones y legados, materiales o intangibles, con carácter reintegrable o no, y en función de ello, su consideración como Patrimonio Neto o como Pasivo de la entidad a corto o largo plazo, y los criterios de imputación al excedente del ejercicio.
- Control de otros ingresos propios de la entidad, como son las cuotas de afiliados, socios, usuarios y de sus promociones, campañas y patrocinios.
- Revisión de los gastos de actividad específicos de estas entidades, como son las concesiones de ayudas monetarias o en especie, el reembolso del gasto de los voluntarios y del órgano de gobierno, los gastos de carácter plurienal y de organización de eventos futuros, el reintegro de subvenciones, o los realizados en operaciones en común con otras entidades a través de sus redes, confederaciones, etc.
- Descripción de las situaciones específicas de la fiscalidad de estas entidades.
- Determinación de las provisiones, contingencias y compromisos que corresponda, sobre todo, en proyectos en marcha.
- Problemática respecto de cambios de criterios contables, errores, estimaciones y hechos posteriores.
- Descripción de las implicaciones para el auditor de las consideraciones en su trabajo respecto de determinados cumplimientos legales teniendo en cuenta la especificidad de su normativa aplicable.
- Información detallada acerca de las cuestiones referentes al plan de actuación y su liquidación, el destino obligatorio de rentas y los gastos de administración.

1.3. METODOLOGÍA

La metodología adoptada en este trabajo consiste en la exposición de las diferentes áreas a tratar del balance y cuenta de resultados objeto de auditoría, desarrollando el siguiente esquema:

1. Contenido del área a auditar.
2. Diferencias y peculiaridades de las ESFL.

3. Riesgos de incorrección material.
4. Respuesta de la entidad al riesgo: procesos y control interno.
5. Respuesta del auditor: procedimientos de auditoría.

Para facilitar su comprensión y utilización, se han habilitado cuadros para cubrir cada uno de estos puntos, en los que se resumen de una manera ordenada por columnas los siguientes aspectos:

- **Descripción del riesgo:** se señala en los mismos un detalle de los principales riesgos que pueden afectar al área concreta, en el sentido de qué aspectos son los que pueden “*ir mal*” y, por tanto, llegar a dar lugar a una incorrección material en esa área. (Ver apartado 1.5.).
- **Afirmación financiera o de controles:** identificando las manifestaciones de la Dirección de la entidad y de quienes tienen competencia en la formulación de las cuentas, explícitas o no, incluidas en las cuentas anuales y tenidas presentes por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir. Es decir, “*a qué*” aspectos de las partidas o controles pueden afectar los riesgos (Ver apartado 1.5.).
- **Partidas afectadas:** en la que se indican las partidas del balance o de la cuenta de resultados “*en donde*” los riesgos indicados pueden surgir o tener efecto.
- **Respuesta de la entidad al riesgo:** enumerando los sistemas y controles que la entidad ha de mantener para cubrir tales riesgos y sobre los que el auditor, tras su adecuado conocimiento, plantea la obtención de las evidencias oportunas.
- **Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría:** se refiere a las “*pruebas*” concretas que el auditor diseña para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material como respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Las dos últimas columnas, es decir, las que se refieren a la “Respuesta de la entidad al riesgo” y a la “Respuesta del Auditor. Procedimientos de Auditoría”, se desarrollan en los apartados posteriores al cuadro siguiendo la enumeración de la tabla correspondiente.

1.4. CONDICIONES PREVIAS DE LA AUDITORÍA

1.4.1. CONDICIONES PREVIAS

La auditoría como una actividad que persigue efectuar un “aseguramiento”, ha de contar con una serie de condiciones previas que se han de cumplir en relación con

cualquier entidad que haya de ser auditada; lo cual, también afecta a las entidades sin fines lucrativos. Así se ha de disponer de:

1. Una relación entre las tres partes que intervienen la cual incluye:
 - Un profesional independiente nombrado de acuerdo a un procedimiento habilitado para ello: el auditor que realiza la auditoría aplicando la normativa reguladora de la misma.
 - Una parte responsable de la materia a auditar, esto es, un órgano o persona responsable de la formulación de las cuentas anuales.
 - El colectivo destinatario o usuario a quien se le dirige el informe del auditor.
2. Una materia a evaluar apropiada. En este caso, se debe contar con unas cuentas anuales debidamente formuladas.
3. Un criterio de evaluación adecuado. Esto es, que las cuentas anuales sigan el contenido, formato y presentación establecido por el marco de información financiera expresamente establecido para la entidad.
4. La necesidad de obtener la evidencia suficiente y adecuada por el profesional sin impedimento alguno para poder desarrollar su trabajo.
5. Un informe escrito de auditoría independiente del auditor expresando una opinión sobre las cuentas anuales que pueda tener efectos frente a terceros como producto final de esta actividad.

1.4.2. NOMBRAMIENTO DE AUDITORES Y CARTA DE ENCARGO

En las entidades obligadas a auditar, el nombramiento y aceptación de auditores, se tendrá que realizar en las fundaciones por el Patronato y en las asociaciones declaradas de utilidad pública por la asamblea general de socios, según establecen respectivamente las normas sustantivas de fundaciones¹⁸ y asociaciones¹⁹ o los que determine cualquier otra norma que sea de aplicación.

La mencionada relación se ha de establecer por escrito conforme a la *NIA-ES 210 “Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”*, que será la Carta de Encargo”. En esta misma NIA-ES se establece lo que se conoce como la “*premisa*” de la auditoría, de tal modo que para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor:

¹⁸ Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

¹⁹ Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

1. Determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable. Para dar cumplimiento a este requerimiento, el auditor debe obtener conocimiento de:
 - a) La finalidad para la que se han preparado los estados financieros.
 - b) Los usuarios a quienes se destina el informe.
2. Obtendrá la confirmación de la Dirección en la que esta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con:
 - a) La preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, su presentación fiel;
 - b) El control interno que la dirección considere necesario para permitir, entre otras cosas, la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
 - c) La necesidad de proporcionar al auditor:
 - (i). Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otro material;
 - (ii). Información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría;
 - (iii). Acceso ilimitado a las personas de la entidad respecto de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

1.4.3. LA LLEVANZA DE LA CONTABILIDAD Y MARCO CONTABLE

El deber de llevanza de la contabilidad es aplicable a las ESFL, para algunas formas jurídicas concretas, conforme a las leyes que las regulan, cuando se establece la obligación contable de rendición de cuentas anuales, como sucede en el caso de las fundaciones de competencia estatal²⁰ y las asociaciones declaradas de utilidad pública²¹.

En el caso de las asociaciones no declaradas de utilidad pública, la Ley Orgánica 1/2002, determina en su artículo 14 que han *“de llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas”*. También *“deberán llevar su contabilidad conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación”*.

20 Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, artículo 25.

21 Real Decreto 1740/2003 artículo 5. *Vid.* también las notas 5 y 10 anteriores.

De igual modo, expresamente cuando las ESFL lleven a cabo alguna explotación económica²² deben cumplir las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. Finalmente, a todas aquellas entidades que superen ciertos límites, les es requerida la obligación de llevanza de contabilidad normalizada para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales²³.

El Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos señala que *“Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, les serán de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional”*. Y adicionalmente que *“(…) Las normas de adaptación que ahora se aprueban son aplicables con carácter general a las entidades sin fines lucrativos, si bien la obligatoriedad de las mismas vendrá impuesta por las disposiciones específicas que se dicten al efecto (…)”*²⁴.

Recordando lo explicado en el punto 1.1.anterior, debe resaltarse que, en la medida en que una entidad no lucrativa aplique voluntariamente dichas normas, deberá hacerlo de acuerdo con los principios y criterios de valoración contenidos en ellas, como un todo coherente, sin que la falta de obligación habilite la excepción o incumplimiento parcial de las mismas.

1.4.4. RESPONSABLES DE LAS CUENTAS Y DESTINATARIOS DEL INFORME DE AUDITORÍA

Por lo que respecta a la parte responsable de la preparación de las cuentas anuales y del control interno necesario de la entidad, hay que considerar que esta ha de contar con un órgano responsable de su administración. Esto es, el Presidente o la persona designada en los estatutos, en el caso de fundaciones de competencia estatal; o de los miembros de la junta directiva o del órgano de representación, en el caso de las asociaciones declaradas de utilidad pública. En el resto de entidades, lo que determinen los estatutos y en su defecto, quien ostente la máxima autoridad ejecutiva.

En relación con los destinatarios concretos del informe, y a los que se les dirige el mismo, serán aquellos que tendrán que aprobar las cuentas anuales, es decir, el órgano soberano de gobierno, que son los patronos de las fundaciones que consti-

22 Ley 49/2002 art. 11: *“que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas”*, es decir, todas aquellas que obtengan rentas de explotaciones económicas que no se desarrollan en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, y que, por tanto, no vienen relacionadas en el artículo 7 de la misma ley.

23 Ley 27/2014 artículo 124.3 según redacción de la Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para 2016.

24 Vid. Introducción punto I párrafo 4 del RD 1491/2011.

tuyen el Patronato, y los asociados o miembros de las asociaciones que se reunirán en asamblea general. Aunque, desde un punto de vista amplio, es la sociedad en general la que será usuaria del informe.

1.4.5. EL CONTROL INTERNO COMO UNA DE LAS RESPUESTAS DE LA ENTIDAD A LOS RIESGOS

El Control interno se define²⁵ como: *“El proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.”*

Un control interno eficiente le permitirá al auditor obtener la evidencia necesaria y suficiente para realizar su trabajo y emitir su opinión. Por el contrario, un control interno deficiente o muy deficiente o inexistente podría dificultar o incluso impedir al auditor desarrollar su actividad como profesional independiente.

1.4.6. ACCESO DEL AUDITOR A LA ENTIDAD AUDITADA

Finalmente, el auditor ha de contar con la disposición de los responsables de la entidad para que le faciliten el acceso a cuanta información o personas le sean necesarias para la ejecución de su trabajo, sin que se limite el alcance de los procedimientos que dicho auditor entienda que ha de realizar.

Por ello, este tipo de entidades, como cualquier otra entidad mercantil, ha de contar con los profesionales adecuados que dispongan de la necesaria capacitación técnica suficiente en normativa contable, así como disponer de los sistemas de información financiera que les permitan elaborar unas cuentas anuales de calidad, bien mediante procesos informatizados o bien, manuales. Todo ello, sin perjuicio de que la dirección y los responsables de la administración y gobierno de la entidad hayan de colaborar en el proceso de la auditoría manteniendo una relación fluida con el auditor en cuanto a comunicaciones e intercambio de información.

1.5. IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

Una parte fundamental en la que se basa la auditoría conforme a la norma internacional de auditoría NIA-ES 315, *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”*, es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debidos a fraude o error,

²⁵ NIA-ES 315.4(c) *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.*

tanto en los estados financieros como en las afirmaciones²⁶ de la dirección y responsables de la ESFL, mediante el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material, según la NIA-ES 330, “*Respuestas del auditor a los riesgos valorados*”.

En este sentido, la normativa de auditoría proporciona al auditor diferentes herramientas, que son, entre otras, las que se mencionan a continuación:

- Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, que incluirán:
 - a) Indagaciones ante la dirección u otras personas de la entidad.
 - b) Procedimientos analíticos.
 - c) Observación e inspección.
- El conocimiento de la entidad y su entorno incluido su control interno. En concreto:
 - Conocimiento de la entidad y su entorno considerando su naturaleza y objetivos, políticas contables aplicadas, factores relevantes sectoriales y normativos, entre otros.
 - Conocimiento del control interno de la entidad relevante para la auditoría, y sus componentes (entorno de control, valoración del riesgo por parte de la entidad, los sistemas de información, las actividades de control relevantes y el seguimiento de los controles por parte de la dirección).
- La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material tanto en los estados financieros, como en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que proporcionan una base para el diseño y realización de los procedimientos.
- Documentación de todos los aspectos anteriores.

La valoración de los riesgos es un proceso según el cual en cada entidad la dirección ha de determinar, y el auditor valorar los riesgos considerados significativos y elevados, y estipular qué “afirmaciones” relevantes se han de cubrir mediante las pruebas necesarias.

El resultado de la valoración realizada dependerá de los sistemas de control interno de que disponga cada entidad, del grado de complejidad y eficacia de los

²⁶ Por “afirmaciones” se entiende según la NIA-ES 315 las “manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir”.

mismos, y de la confianza en ellos depositada, considerando a su vez el riesgo inherente asociado a cada partida en sí misma.

Este proceso de valoración del riesgo es de naturaleza continua y puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional, de forma que si dicha evidencia de auditoría obtenida es incongruente con aquella sobre la que inicialmente se basó la valoración, esta se tendrá que revisar y modificar consecuentemente, ya que los procedimientos de auditoría aplicados pueden resultar insuficientes para detectar las incorrecciones materiales.

Las afirmaciones financieras que se refieren a los distintos estados que componen las cuentas anuales pueden venir referidas a tipos de transacciones, saldos al cierre del ejercicio o a la información en la memoria:

- a. Sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría (como son las relacionadas con la cuenta de resultados):
 - I. Ocurrencia: las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.
 - II. Integridad: se han incorporado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.
 - III. Exactitud: las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.
 - IV. Corte de operaciones: las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
 - V. Clasificación: las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
- b. Sobre saldos contables al cierre del periodo (que son los conceptos que se vinculan al balance):
 - I. Existencia: los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
 - II. Derechos y Obligaciones: la entidad posee o controla los derechos de los activos, y sus obligaciones constituyen los pasivos de la misma.
 - III. Integridad: se han contabilizado todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio neto que tenían que registrarse.
 - IV. Valoración e imputación: los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por sus importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.

- c. Sobre la presentación e información a revelar (referidas a las masas de los estados financieros principales y a la divulgación de información en la memoria):
- I. Ocurrencia y Derechos y Obligaciones: los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
 - II. Integridad: se ha incorporado en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
 - III. Clasificación y Comprensibilidad: la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
 - IV. Exactitud y Valoración: la información financiera y la otra información se muestran fielmente y por las cantidades adecuadas.

Adicionalmente a lo anterior, en relación con los objetivos del control interno, hay que considerar que:

- Todas las transacciones se han registrado solo una vez en el sistema y en el periodo que corresponde, objetivo asociado principalmente a Integridad (Totalidad) y Corte de Operaciones, si bien guarda relación con Existencia/Ocurrencia y Derechos y Obligaciones.
- Las transacciones se registran por su importe correcto en el periodo que les corresponde, asociado a Exactitud y Valoración.
- Solo se registran las transacciones Válidas y Autorizadas, asociado a Existencia/Ocurrencia y Derechos y Obligaciones.
- Seguridad en los datos y en los activos, de modo que estos estén protegidos de amenazas no autorizadas para lo que ha de existir un Acceso restringido.

A los efectos de vincular los riesgos con las afirmaciones, emplearemos a lo largo del documento las siguientes abreviaturas:

- I** Integridad (Totalidad).
E/O Existencia u Ocurrencia de los hechos.
DyO Derechos y Obligaciones.
E/V Exactitud y Valoración.
CO Corte de Operaciones (separación o imputación temporal).
Cl Clasificación, comprensibilidad o desglose (presentación).
VA Validez y Autorización.
S Seguridad de los datos y activos.

>>>

2

AUDITORÍA DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO

2.1. CONTENIDO DEL ÁREA A AUDITAR

El Plan de Contabilidad aplicable a las ESFL (PCESFL) subdivide el área del inmovilizado no financiero, dentro del activo no corriente del balance, en los siguientes apartados:

- Inmovilizado intangible.
- Inmovilizado material.
- Bienes del Patrimonio Histórico.
- Inversiones inmobiliarias.

2.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO

2.2.1. BIENES Y DERECHOS NO GENERADORES DE FLUJOS DE EFECTIVO

En las ESFL existen dos tipologías de bienes dentro del inmovilizado:

- a) Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo: serán aquellos que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios. Su disposición y control indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo que serán aplicados a sus fines, y su funcionamiento es similar al que presentan en las entidades lucrativas.
- b) Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: a estos bienes, característicos de estas entidades, el PCESFL los define como *“aquellos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio”* y presentan un tratamiento contable diferente al de las entidades lucrativas.

Como hay que tener en cuenta que un activo puede tener un uso comercial y social a la vez, en los supuestos en los que existan dudas sobre su clasificación, o cuando la parte considerada como generadora de flujos de efectivo sea poco significativa, se considerarán en su totalidad bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

El tratamiento contable diferenciado de los bienes no generadores de flujos de efectivo también puede afectar a las permutas y al cálculo de su valoración y deterioro.

2.2.2. BIENES CLASIFICADOS COMO PATRIMONIO HISTÓRICO

En el PCESFL se definen como *“elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico o paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parque con valor artístico, histórico o antropológico”*²⁷.

Hay que tener en cuenta que, además, pueden existir en la entidad otros elementos valiosos u obras de arte que, aunque no estén formalmente calificados como Patrimonio Histórico, se registrarán por las mismas normas contables que estos.

2.2.3. DERECHOS SOBRE ACTIVOS ADQUIRIDOS MEDIANTE CESIÓN EN USO DE TERCEROS

Este apartado se refiere a la cesión de terceros, tanto de forma onerosa como gratuita (es decir, sin contraprestación de derechos), del uso de bienes cuyo control ostenta el cedente o cedentes, es decir, cuando la ESFL actúa como cesionaria.

Dichas cesiones, que pueden tener carácter temporal o perpetuo, a su vez pueden estar sujetas al cumplimiento de alguna condición para su perfeccionamiento legal.

En determinados casos, los derechos de uso adquiridos, si lo contempla el contrato de cesión inicial, pueden ser cedidos a su vez a terceros.

La peculiaridad de estos activos es que a veces se producen como consecuencia de situaciones de hecho en las que es difícil contar con documentación justificativa sobre la operación quedando indeterminados algunos aspectos básicos como el plazo de la cesión, el precio o restricciones de uso; en estos casos se deberá atender a su usucapión²⁸ o notoriedad²⁹.

En el caso particular de una cesión múltiple que cuente con usos y dominios compartidos de inmovilizado por varias entidades, una vez identificadas todas las

27 En concreto, se incluirán en este subgrupo, todos los bienes que cumplan las condiciones exigidas por la legislación estatal o autonómica de Patrimonio Histórico.

28 La “usucapión”, también llamada prescripción adquisitiva o positiva, es la adquisición de la propiedad de una cosa o de un derecho real sobre la misma, mediante la tenencia o disfrute continuado durante el tiempo determinado por la ley sin haber sido reclamados por nadie.

29 A estos efectos, entendemos por “notoriedad” la existencia de evidencias fehacientes y suficientes en el sentido de que la entidad ha mantenido el control económico y el uso continuado del bien durante un dilatado periodo de tiempo anterior sin la oposición de terceros. Véase su tratamiento contable en el apartado 3.2.5.

que mantienen el control conjunto sobre el bien correspondiente, habrá que imputar el valor de su registro entre todas ellas en función de los acuerdos establecidos entre las partes.

2.2.4. CESIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN A TERCEROS DEL DERECHO DE USO DE BIENES

Cuando la entidad actúa como cedente, el reconocimiento del uso cedido en todo o en parte a terceros gratuitamente, o a un precio inferior al de mercado, deberá ser deducido para su contabilización del valor del bien en el activo mediante una cuenta compensadora del mismo por un importe equivalente a la parte proporcional del derecho cedido.

Al igual que en el apartado anterior, pueden tener peculiaridades temporales y de documentación justificativa.

En otros casos, hay que tener en cuenta que la entidad puede haber entregado bienes a terceros sin haber cedido su uso, los cuales se considerarán como bienes en depósito o custodia.

2.2.5. BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS EN APORTACIÓN

Las normas sustantivas de estas entidades establecen límites y procedimientos especiales de autorización sobre la adquisición onerosa o gratuita de estos bienes, condicionando su propia disposición, ya que se entiende que están directamente vinculados al cumplimiento de los fines sociales o fundacionales.

2.2.6. PRINCIPIO DE VALORACIÓN DEL COSTE DE REPOSICIÓN DE UN ACTIVO

Dentro del marco conceptual del PCESFL se incluye como criterio de valoración adicionalmente a los previstos en el PGC, el coste de reposición, entendiendo por tal *“el importe actual que debería pagarse si se adquiere un activo con la misma capacidad o potencial de servicio menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste”*, el cual habrá de ser considerado a los efectos del cálculo del deterioro.

2.2.7. BIENES MATERIALES E INTANGIBLES DESTINADOS PARA SU ENTREGA

En determinadas ocasiones, las ESFL pueden adquirir bienes, no con el fin de que formen parte de sus activos para prestar servicios, sino para entregarlos a otras entidades o usuarios en la realización de su ayuda, como puede ser, por ejemplo, la adquisición de equipamiento sanitario o instalaciones para que sean empleados por otras entidades en diferentes zonas o países.

En ese caso, los desembolsos realizados por la entidad para la adquisición de bienes cuyo destino previsto desde el origen sea su entrega a terceros (usuarios o

entidades), deberán ser reconocidos, según se produzcan, con carácter general, dentro de su cuenta de resultados como gasto.

2.2.8. BIENES EN DEPÓSITO

La entidad que tenga bienes entregados en custodia o depósito a otras entidades lo tendrá en cuenta al objeto de su correcta contabilización y de la verificación de su “existencia”.

2.3. RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO

Un resumen de riesgos en relación con el área del inmovilizado y las afirmaciones relativas a esta partida del balance, así como a las correspondientes transacciones con estos elementos, como pueden ser las compras o adquisiciones por otros medios, enajenaciones o bajas, amortizaciones y cálculos de correcciones valorativas, puede ser el siguiente:

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
1	Identificación y valoración de bienes no generadores de flujos de efectivo para distinguirlos del resto.	I, E/O, DyO, CI, S	- Bienes no generadores de flujos de efectivo.	- Disponibilidad de documentación. - Llevanza de registros auxiliares y realización de inventarios periódicos. Inspección de las condiciones de uso. - Realización o encargo de valoraciones, tasaciones.	- Asistencia al inventario. - Inspección de los registros auxiliares de inmovilizado. - Observación de las condiciones de uso.
2	Cálculo del coste de reposición de bienes no generadores de flujos de efectivo.	E/V, CI	- Bienes no generadores de flujos de efectivo. - Corrección valorativa por deterioro.	- Disponibilidad de estimaciones sobre costes de reposición. - Realización o encargo de valoraciones, tasaciones...	- Solicitud de las estimaciones disponibles sobre costes de reposición. - Obtención de valoraciones de referencia, tasaciones...

>>>

>>>

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
3	Asignación de bienes del Patrimonio Histórico e identificación separada de grandes reparaciones.	I, E/O, DyO, CI	- Bienes de Patrimonio Histórico.	- Disponibilidad de documentación y expedientes de reclamaciones y litigios...	- Solicitud y revisión de documentación, y expedientes de reclamaciones y litigios...
4	Situaciones de hecho sobre derechos sobre activos adquiridos mediante cesión en uso.	I, E/O, DyO, CI, VA	- Derechos sobre activos cedidos en uso.	- Llevanza de registro de bienes cedidos en uso y mantenimiento de expedientes sobre sus condiciones de uso, temporalidad.	- Contraste con el registro de bienes cedidos en uso y expedientes sobre sus condiciones de uso, temporalidad...
5	Indisponibilidad de activos cedidos en uso de forma gratuita a terceros.	I, E/O, DyO, CI, S	- Cesiones de uso.	- Realización de inventarios periódicos. - Seguimiento de posibles reclamaciones.	- Observación de inventarios periódicos. - Seguimiento de posibles reclamaciones.
6	Valoración de bienes recibidos por donación o aportación, a la dotación fundacional o fondo social.	E/V, CO	- Inmovilizado en general.	- Formalización en escrituras, contratos, tasaciones o valoraciones periciales.	- Comprobación con escrituras, contratos, tasaciones o valoraciones periciales.
7	Distinción entre el inmovilizado propio y el mantenido en custodia.	I, CO, CI	- Inmovilizado en general.	- Control físico en los almacenes en los que se encuentra depositado el inmovilizado que se compra para su entrega a un proyecto o programa.	- Observación del control físico en los almacenes.
8	Bienes entregados a terceros en depósito.	I, E/O, S	- Inmovilizado en general.	- Registro de bienes depositados.	- Circularización a los depositantes para obtener confirmación.
9	Bienes recibidos de terceros en depósito.	I, E/O, S	- Inmovilizado en general.	- Registros de bienes en depósito.	- Observación del control físico en los almacenes.

I: Integridad; **E/O:** Existencia u Ocurrencia de los hechos; **DyO:** Derechos y Obligaciones; **E/V:** Exactitud y Valoración; **CO:** Corte de Operaciones; **CI** Clasificación, y desglose, **VA:** Validez y Autorización; **S:** Seguridad de los datos y activos.

La respuesta de la entidad al riesgo para los elementos del inmovilizado irá encaminada, de manera especial, a poner de manifiesto que esta preserva convenientemente tales elementos mediante una adecuada segregación de funciones y protección de los mismos.

La respuesta del auditor tendrá por objetivo formarse una opinión sobre la razonabilidad de los elementos incluidos por la entidad como inmovilizado, obteniendo la evidencia necesaria y suficiente sobre su integridad, existencia, derecho de la entidad y en su caso obligaciones asociadas, respecto de las actividades que se desarrollan para el cumplimiento de los fines para los que se creó la entidad, así como su valoración.

En base a ello, los aspectos más importantes que el auditor tendrá que evaluar y en su caso comprobar serán los siguientes:

2.3.1. IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE BIENES NO GENERADORES DE FLUJOS DE EFECTIVO PARA DISTINGUIRLOS DEL RESTO:

2.3.1.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

En muchas ocasiones es difícil encontrar la documentación soporte del coste histórico por el que se contabilizó inicialmente un inmovilizado en este tipo de entidades. En otras, aunque se disponga de lo anterior, no es usual contar con información fiable sobre sus distintos componentes, o sobre su valor de reposición, lo que supone una dificultad en este sentido.

A los efectos de la identificación y valoración de los bienes, la ESFL ha de poner de manifiesto que:

- Posee criterios internos para determinar la naturaleza de estos activos y posteriores revisiones para su posible reclasificación, en su caso, como bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.
- Establece controles suficientes para poder identificar adecuadamente los distintos elementos de forma individualizada.
- Dispone de documentación, contratos de adjudicación, certificaciones registrales, actas de notoriedad y, en su caso, informes de tasadores o valoraciones periciales.
- Efectúa inventarios y conciliaciones periódicas con el objeto de verificar, además de la existencia de los bienes específicos, su ubicación y su estado de conservación.
- Dispone de un procedimiento de adquisición del inmovilizado (mediante compraventa, permuta, cesión, etc.) que contemple el establecimiento de facultades de autorización a distintos niveles en función de la cuantía de las compras.

- Existe segregación de funciones entre el responsable de la adquisición y el del registro y custodia de los activos, teniendo en cuenta la dimensión de la ESFL.
- Tiene establecida una política adecuada de salvaguarda y aseguramiento de los bienes.
- Realiza y comprueba el correcto cálculo de la capitalización o activación en la producción o la adquisición de inmovilizado.

2.3.1.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- A efectos de la identificación de los bienes generadores de efectivo separándolos y diferenciándolos de los no generadores de efectivo, el auditor asistirá a los inventarios que realice la entidad, observando las condiciones del uso de los bienes y obtendrá e inspeccionará los registros auxiliares del inmovilizado.
- En el caso de bienes no generadores de flujos de efectivo, se ha de obtener evidencia de su potencial de servicio mediante la justificación de la utilidad asociada a tales bienes.
- En las permutas, identificar si los bienes que se han permutado son generadores de flujos de efectivo o no, y comprobar que estén correctamente contabilizados, disponiendo de la justificación necesaria sobre los valores aplicados.
- Verificar que no existen cargas respecto al inmovilizado en uso incluido el cedido, comprobando las posibles obligaciones por incumplimiento del destino del bien de acuerdo con las condiciones de concesión.
- Obtener la documentación justificativa de la valoración de los bienes y, en su caso, analizar los informes de expertos que hayan realizado esas valoraciones.

2.3.2. CÁLCULO DEL COSTE DE REPOSICIÓN DE BIENES NO GENERADORES DE FLUJOS DE EFECTIVO:

2.3.2.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- La entidad ha de disponer de criterios internos específicos en relación con la valoración y las distintas correcciones valorativas por deterioro de los bienes a final de año.
- Al menos al cierre del ejercicio, las ESFL deben evaluar si existen indicios de que algún inmovilizado, o en su caso, alguna unidad de explotación o servicio puedan estar deteriorados, en cuyo caso, se deberán estimar sus im-

portes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan, debiéndose diferenciar el deterioro apreciado sobre los bienes generadores de flujos de efectivo, respecto de los no generadores.

2.3.2.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Comprobar el deterioro del valor de los inmuebles efectuada por la entidad para lo cual tendrá que haber comparado su valor contable con el importe recuperable de los mismos, tomando:
 - ✓ En los bienes generadores de efectivo, su valor en uso.
 - ✓ En los bienes no generadores de efectivo, su coste de reposición.

2.3.3. ASIGNACIÓN DE BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO E IDENTIFICACIÓN SEPARADA DE GRANDES REPARACIONES SOBRE LOS MISMOS:

2.3.3.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

El control interno de la entidad debe contemplar que:

- Se disponga de escrituras, contratos de adjudicación, actas de notoriedad³⁰, certificaciones registrales, etc.
- Exista un responsable de mantenimiento del Patrimonio Histórico, que dispone de un sistema de revisión anual del estado de los bienes y que informa al responsable de los registros contables, de modo que permite verificar la naturaleza de los activos para clasificarlos como Patrimonio Histórico.
- Se disponga de una política de protección, custodia, cuidado y mantenimiento, de tal manera que estos bienes se puedan seguir catalogando como Patrimonio Histórico, y que su uso seguirá siendo duradero en el tiempo.

2.3.3.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Comprobar la existencia de los bienes clasificados como Patrimonio Histórico acudiendo a la legislación correspondiente, revisar si están inscritos en algún registro público y si se carece de documentación que justifique su control, procurarse un acta de notoriedad que valide su usucapión.
- Obtener la evidencia por la cual se mantiene el control sobre estos bienes.
- Respecto de la valoración, habrá que comprobarla en el momento inicial y, posteriormente si hay indicios de deterioro, en el momento actual. Si dicha valoración no existiera, se tendrá que acudir a un tasador independiente

30 *Ibid.*

que determine su valor de reposición, en el supuesto de que sea factible. En muchos casos, esta valoración no será posible. Por ejemplo, en bienes muy antiguos, raros, etc.

- En el caso que fuera aplicable, comprobar su amortización y, en su caso, su deterioro.
- Analizar si las grandes restauraciones y reparaciones de los activos del Patrimonio Histórico están siendo amortizadas de forma separada.

2.3.4. SITUACIONES DE HECHO SOBRE ACTIVOS EN USO ADQUIRIDOS A TERCEROS:

2.3.4.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

El control sobre los bienes cuyo uso ha sido adquirido a terceros mediante su cesión, requiere la verificación sobre el cumplimiento de las condiciones pactadas para conservar el derecho a la misma. A este respecto, la ESFL que actúa como cesionaria, ha de:

- Llevar un registro de bienes, mantener los expedientes sobre las condiciones de uso de los mismos y realizar inventarios periódicos.
- Formalizar por escrito las condiciones de la adquisición de la cesión del uso del bien, y, en su caso, hacer seguimiento de posibles reclamaciones.
- Verificar, en su caso, la correcta valoración de la adquisición de estos activos.

2.3.4.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Verificar que el plazo de cesión está formalizado en un acuerdo por escrito, que la cesión coincide con lo acordado, y obtener la evidencia sobre el precio de la adquisición del uso, así como las posibles contraprestaciones entregadas. Para ello, se contrastará la documentación con el registro de bienes cedidos en uso y los expedientes sobre tales bienes.
- Comprobar en los inventarios la existencia de bienes adquiridos mediante cesión en uso, distinguiendo los que lo han sido de manera incondicional por tiempo indefinido o por un periodo inferior, de los que están sujetos a condiciones.
- Analizar la existencia de determinados bienes adquiridos por cesión en uso como activos inmateriales, observando que cumplen las condiciones para su activación como intangibles.
- Comprobar posibles reclamaciones sobre bienes cedidos.

2.3.5. INDISPONIBILIDAD DE ACTIVOS CEDIDOS EN USO DE FORMA GRATUITA A TERCEROS:

2.3.5.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- La entidad, que actúa como cedente, ha de llevar registros de bienes cuyo uso ha cedido gratuitamente a terceros.
- Mantener los expedientes o registros auxiliares necesarios en los que quede constancia de las condiciones en las que se prevea el uso del activo por terceros.
- Efectuar el seguimiento de posibles reclamaciones sobre las condiciones de utilización.

2.3.5.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Efectuar los contrastes oportunos con los registros de la entidad.
- Analizar la documentación que pueda existir sobre la cesión y sobre posibles visitas que, en su caso, la entidad pueda haber realizado para verificar las condiciones de uso de los activos cedidos.
- Incluso, puede ser adecuado solicitar confirmaciones de los terceros que estén usando tales bienes.
- Verificar la corrección valorativa, en su caso, del activo cuyo uso ha sido cedido a terceros.

2.3.6. VALORACIÓN DE BIENES RECIBIDOS POR DONACIÓN O APORTACIÓN A LA DOTACIÓN FUNDACIONAL O FONDO SOCIAL:

2.3.6.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- La entidad ha de contar con escrituras en las que se identificarán y valorarán tales activos. Pudiendo disponer de otro tipo de documentación como pueden ser contratos, o informes de valoraciones periciales.
- Procedimiento interno sobre custodia del inmovilizado recibido y entregado, así como sobre su contabilización.
- Control de la existencia de inversiones no separables del activo adquirido mediante cesión temporal.

2.3.6.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Obtener la documentación justificativa de la propiedad y valoración de tales bienes por su valor razonable.
- Analizar los informes de expertos que, en su caso, hayan realizado tales valoraciones.

2.3.7. DISTINCIÓN ENTRE EL INMOVILIZADO PROPIO Y EL MANTENIDO EN CUSTODIA (INTERMEDIACIÓN CON INMOVILIZADO):

El inmovilizado puede estar destinado al uso propio, a inversión o a actividades generadoras de flujos de efectivo y se ha de diferenciar del mantenido en custodia.

2.3.7.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- La entidad ha de llevar un control que identifique los bienes, sus condiciones de utilización, su ubicación, el seguimiento de sus entradas y salidas de almacenes y que la entrega finalmente se efectúe al destinatario apropiado.

2.3.7.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Observar e indagar sobre el uso específico de los bienes y la documentación soporte correspondiente que le ayude a evaluar la realidad de la operación.
- En determinados proyectos, el auditor puede plantear estar presente en el inventario para observar el movimiento físico de los almacenes de la entidad.

2.3.8. BIENES ENTREGADOS A TERCEROS EN DEPÓSITO:

2.3.8.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Identificación de estos bienes entregados en depósito para su custodia, para lo que la entidad mantendrá unos registros auxiliares que identifiquen los bienes entregados.

2.3.8.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Verificar y analizar el acuerdo firmado entre las partes en el que se establecen las condiciones para la entrega y mantenimiento de los bienes en depósito en sede de terceros.
- Solicitar en su caso, confirmaciones del estado del depósito mediante la circularización a los depositantes o bien, por inspección física directa.

2.3.9. BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS EN DEPÓSITO:

2.3.9.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Distinción de estos bienes recibidos para su custodia en depósito respecto de los que son propiedad de la entidad. Para su identificación, la entidad habrá de mantener un control de sus almacenes y unos registros auxiliares para su seguimiento.

2.3.9.2. *RESPUESTA DEL AUDITOR*

- Obtener el registro de bienes del que cotejará las entradas en almacén de estos bienes de terceros en depósito en sede de la entidad.
- Obtener y analizar el acuerdo firmado entre las partes en el que se establecen las condiciones para la entrega y mantenimiento de los bienes en depósito en sede de la entidad.
- Puede plantearse, en su caso, observar el inventario físico, realizando un cuadro con los libros auxiliares.

3

AUDITORÍA DEL PATRIMONIO NETO

El patrimonio neto es definido en el Marco Conceptual de las ESFL como la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Con carácter más restringido, los fondos propios son la parte más genuina del neto patrimonial, de la que quedan fuera los ajustes por cambio de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

3.1. CONTENIDO DEL ÁREA A AUDITAR

3.1.1. FONDOS PROPIOS (A-1)

Una de las principales características de este epígrafe, derivada de la propia naturaleza de las ESFL, es que sobre los bienes aportados no cabe reivindicación futura por parte de los aportantes.

I. Dotación fundacional/Fondo social

En las fundaciones la dotación fundacional será el importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar dicha dotación, mientras que en las asociaciones y en otras entidades tales aportaciones constituirán el fondo social.

Las aportaciones patrimoniales de los fundadores y de los asociados, posteriores a la aportación inicial, destinadas al fin por el que se creó la entidad, incrementarán dicha dotación o fondo social siempre que expresamente así se haga constar en la documentación formal de la entrega.

Cualquier otra aportación que no se realice expresamente y documente formalmente por escrito, para la dotación fundacional o fondo social, recibirá el tratamiento de subvención, donación o legado.

La cuantía de la dotación mínima, exigida legalmente en la actualidad en las fundaciones, deberá alcanzar un importe de 30.000 €, que podría ser inferior si el fundador, mediante un estudio económico, acreditara la viabilidad de la futura entidad con la suma de recursos aportados.

En función de su naturaleza las aportaciones se pueden clasificar según los dos criterios siguientes:

- Dinerarias: aportaciones realizadas en cualquier clase de moneda de curso legal.
- No dinerarias o en especie: el resto de aportaciones, es decir, bienes o derechos no dinerarios, que serán valorados por su valor razonable, adjuntando dicha información a la escritura correspondiente.

Tanto en la aportación inicial, como en las posteriores, las cifras se verán afectadas en su cuantía efectiva cuando no hayan sido desembolsadas en su totalidad. Las correspondientes cifras correctoras aparecerán en las cuentas de:

- Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.
- Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

Una vez exigida la aportación, los importes cuyo desembolso se reclama, se registrarán en una cuenta de derechos de cobro que figurará en el activo del balance.

II. Reservas

Estas cuentas no presentan ninguna peculiaridad reseñable respecto de su funcionamiento en las entidades lucrativas.

III. Excedentes pendientes de aplicación

Los excedentes positivos o negativos de ejercicios anteriores no presentan ninguna peculiaridad digna de consideración respecto de los mismos conceptos en las entidades lucrativas.

IV. Excedente del ejercicio

Excedente positivo o negativo recogido en la cuenta de resultados y que representa el saldo generado en el último ejercicio cerrado pendiente de aplicación. La renuncia expresa al lucro como finalidad supone la renuncia al reparto de excedentes económicos obtenidos. Por esa razón, se destaca la prohibición de su reparto, bajo ningún concepto, entre los asociados, los patronos, los miembros del órgano de gobierno, los beneficiarios o cualquier grupo de interés.

En este tipo de entidades, el saldo neto entre ingresos y gastos no puede ser un objetivo en sí mismo, sino una consecuencia del desajuste entre las fuentes financieras obtenidas o ingresos, y los recursos utilizados o gastos incurridos, en la ejecución de las actividades. En definitiva, es la “*variación de patrimonio neto*” provocado por las actividades corrientes propias de estas entidades a lo largo del ejercicio contable.

El excedente del ejercicio tiene otra utilidad adicional, como es la de trasladar información sobre el potencial en recursos netos con el que la entidad puede comenzar a diseñar sus programas para futuros ejercicios.

El excedente positivo, por tanto, se ha de destinar principalmente a los fines de la entidad, salvo la asignación que el órgano de gobierno establezca para autofinanciación de la entidad. De ahí, que no sea adecuado mantener un remanente en reservas elevado que podría ser indicativo de que los recursos de la entidad no se emplean.

Por estos motivos, la presentación de la cuenta de resultados en el PCESFL, incluye otras variaciones en el patrimonio neto.

3.1.2. AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR (A-2)

Este epígrafe no presenta ninguna peculiaridad reseñable respecto de lo dispuesto para las entidades lucrativas.

3.1.3. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS (A-3)

En este grupo se incorporarán las subvenciones, donaciones y legados, no reintegrables, recibidos por la entidad y pendientes de ser reclasificados al excedente, salvo las que fueran otorgadas por fundadores y asociados y cuyo destino final sea directamente la dotación fundacional o fondo social.

En primer lugar, aclaramos algunas definiciones³¹:

Subvención	Cantidades monetarias o bienes recibidos sin contraprestación por la entidad para financiar programas y proyectos de su actividad, elementos patrimoniales de su estructura fija, o compensar el déficit de su actividad. Habitualmente está concedida por entidades públicas y suele requerir justificación del organismo concesionario.
Donación	Recepción de cantidades en efectivo y activos sin contraprestación, entregados por entidades o particulares, para el funcionamiento de la entidad o para financiar parte de su estructura fija.
Legado	Dinero, bienes o derechos recibidos como consecuencia de una transmisión <i>mortis causa</i> .

³¹ Rúa Alonso de Corrales, E.; Director y coordinador, “La contabilidad de fundaciones y asociaciones”, pag.201, ediciones Cinca, 2013.

3.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES DEL PATRIMONIO NETO

3.2.1. VALORACIÓN DE LA DOTACIÓN FUNDACIONAL O FONDO SOCIAL

Se registrará por el valor razonable de la contraprestación en el momento de la aportación, que será igual al importe asignado a la dotación o fondo social desembolsado por aportaciones dinerarias o no. En todo caso, inicialmente su importe deberá coincidir con el flujo formado por el valor del dinero o bienes recibidos, menos los gastos derivados de la constitución.

En las fundaciones, está establecido el desembolso mínimo del 25% de su importe total únicamente para las aportaciones dinerarias, según su norma legal aplicable, debiéndose aportar el resto en un plazo no superior a cinco años.

En las asociaciones, aunque sí que se contemplan aportaciones fraccionadas, a diferencia de las fundaciones, no se establece una cantidad mínima a aportar inicialmente al fondo social.

3.2.2. ENAJENACIÓN DE ACTIVOS INCLUIDOS EN LA DOTACIÓN FUNDACIONAL O AFECTACIÓN DE ACTIVOS A LA DOTACIÓN

Los bienes aportados a la dotación fundacional están registrados con tal condición, en el correspondiente registro del Protectorado de fundaciones.

Igualmente, la legislación fundacional permite lo que se denomina la “afectación” o “afectación” de bienes ya incorporados al patrimonio de la entidad en la dotación fundacional, como medida de protección jurídica de los mismos. Para que dichos bienes afectados pasen a registrarse como dotación fundacional, previa comunicación al Protectorado y su aprobación, la entidad aumentará contablemente el valor de la mencionada dotación con cargo a reservas en la fecha de afectación por el importe contable del bien afectado, siempre que tuviera reservas disponibles para tal finalidad.

Si el origen financiero del bien de que se trate fuera una donación o subvención, para poder realizar dicha afectación, se deberá transferir a la dotación fundacional la parte de donación o subvención pendiente de traspasar al excedente del ejercicio.

En consecuencia, la subvención, donación o legado traspasado seguirá integrando el patrimonio neto, pero no se traspasará al excedente, sino que pasará directamente como fondos propios a la cuenta de dotación.

En el caso de que se financie parcialmente el bien con una subvención o donación, se abonará a la dotación por el importe del valor del bien consignado en el activo con cargo a la subvención, donación o legado pendiente de imputar al excedente y la diferencia con cargo a reservas.

La venta de cualquier bien de la dotación fundacional necesitará, a propuesta del Patronato, una autorización previa del Protectorado. La legislación fundacional establece que, en caso de enajenación de dichos bienes, el importe de la posible plusvalía obtenida debe integrar la dotación. Desde el punto de vista contable, este hecho deberá tenerse en cuenta en la distribución del excedente.

En nuestro criterio, si se tratara de una venta en pérdida, el importe de la misma deberá reconocerse y cancelarse en la distribución del excedente del ejercicio con cargo a reservas.

En cualquier caso, estas operaciones requerirán un acuerdo formal del Patronato y se deberá proporcionar información suficiente en la memoria.

Todo esto supone un cambio registral en el registro del Protectorado del bien enajenado por el nuevo bien en el que se invierta el importe obtenido.

3.2.3. REGISTRO CONTABLE DE LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

1. En la entidad donataria, las subvenciones, donaciones y legados recibidos calificados como “no reintegrables”, se contabilizan como ingreso imputado directamente al patrimonio neto, para posteriormente reclasificarlo al excedente del ejercicio en función de su aplicación.
2. Aquellas subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registran como pasivos hasta que adquieren la condición de no reintegrables.
3. Inicialmente se presumirá reintegrable a efectos contables toda subvención, donación y legado cobrado, que en el futuro pueda alcanzar el carácter no reintegrable, cuando se cumplan las condiciones de la concesión.
4. Adquieren el carácter de no reintegrables en los siguientes casos:
 - Existe un acuerdo individualizado de concesión a favor de la entidad.
 - Se han cumplido las condiciones establecidas para su concesión.
 - No existen dudas razonables para su recepción por la entidad.

3.2.4. IMPUTACIÓN AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO DE LA CUENTA DE RESULTADOS

Cuando una subvención o donación haya sido registrada inicialmente en el patrimonio neto como no reintegrable, tal y como se indica en el cuadro siguiente, se imputará como ingreso corriente del ejercicio según sus características específicas.

Criterio general	Siguiendo el criterio de correlación de ingresos y gastos, se irá imputando a los resultados de los diferentes ejercicios según se devenguen los correspondientes gastos generados por el uso o disposición de los fondos que integran la subvención, donación o legado.
Subvención de capital	Cuando su finalidad haya sido la compra de activos, o la cancelación de deudas relacionadas con la financiación de compras de activos, se seguirá la norma general. Posteriormente, se incorporará como ingreso la parte que corresponda por la amortización del bien financiado, los gastos por deterioro derivados directamente del mismo, o cuando se enajene dicho bien.
Subvención genérica a la actividad o subvención de explotación	Al no estar sujeta a condiciones, se imputará como ingreso en el momento de su concesión formal con carácter irreversible. Si existieran dudas sobre su irreversibilidad, se esperará al momento de su cobro, circunstancia que normalmente eliminará dichas dudas.
Subvención de proyectos o de actividades concretas (para gastos específicos)	Dado su carácter finalista, se imputará a ingresos en uno o varios ejercicios en función del devengo real de los gastos específicos para cuya ejecución se concedió la subvención. En concreto, se imputarán a ingreso en función del grado de avance real si se tratara de un proyecto específico. En caso contrario, es decir, no existiendo un proyecto formal, generalmente plurienal, se imputará en correlación con los gastos realmente incurridos.

3.2.5. CESIONES RECIBIDAS DE ACTIVOS NO MONETARIOS

Una cesión recibida se refiere a transmisiones adquisitivas que incrementan el patrimonio de la entidad que lo recibe para su uso. Para estas transacciones se establece lo siguiente:

Adquisición de la cesión de uso gratuito a un tercero de un terreno por tiempo determinado	<ul style="list-style-type: none"> • Inicialmente se reconocerá un activo intangible a valor razonable con contrapartida en ingreso (subvención no reintegrable) del patrimonio neto. • Posteriormente, la subvención durante todo el periodo de duración de la cesión, se irá aplicando al excedente de los distintos ejercicios mediante un criterio razonable de imputación (por defecto, de forma lineal). • El activo intangible se amortizará de forma lineal durante el periodo de concesión. En su caso, se reconocerán las depreciaciones por deterioro. • Paralelamente, se imputará a ingresos del ejercicio el mismo importe recogido como subvención no reintegrable. • En caso de que se realicen inversiones no separables, se contabilizarán como inmovilizados materiales y se amortizarán según la duración de la cesión o, en caso de que su vida económica sea inferior, durante su vida útil.
---	---

>>>

>>>

<p>Adquisición de cesión de uso gratuito a un tercero de un terreno en el que existe una construcción por tiempo determinado</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Por la parte del uso del terreno se registrará un activo intangible que se amortizará de forma lineal durante el periodo de concesión con contrapartida en ingresos de patrimonio neto con un tratamiento contable igual al del apartado anterior. • En caso de que el plazo de cesión sea superior a la vida útil de la construcción, esta se reconocerá como un inmovilizado material.
<p>Adquisición de la cesión en uso de un tercero de un inmueble gratuito por un año prorrogable por años iguales o por tiempo indefinido</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Si por las características de la operación, la cesión se pudiera considerar por tiempo definido se actuará como en el supuesto anterior. • Si se considerara por tiempo indefinido se incorporará al activo material con abono a subvención no reintegrable reclasificando al resultado del ejercicio en función, normalmente, de su patrón de consumo. • Si se realizan cesiones temporales de un año prorrogables, o por un periodo indeterminado, reservándose el cedente la facultad de revocar la cesión realizada, al cierre de cada ejercicio la entidad contabilizará un gasto según la naturaleza del bien cedido y un ingreso por subvención/donación imputable al excedente por el mismo importe que el gasto reconocido.

3.2.6. SERVICIOS RECIBIDOS SIN CONTRAPRESTACIÓN

Se reconocerá como un gasto, según la naturaleza del servicio recibido, y simultáneamente como un ingreso por subvención o donación por la mejor estimación del valor razonable de dicho servicio. En ningún caso, se incluirán los servicios prestados por el voluntariado de la entidad.

3.2.7. INTERMEDIACIÓN EN LA CONCESIÓN DE FONDOS

Si la entidad actúa simplemente como intermediario entre el concedente inicial y el destinatario de la operación, no tendrá ninguna repercusión ni en su patrimonio neto, ni en su cuenta de resultados (con excepción de una posible retribución por el servicio de intermediación que pudiera recibir), recogándose únicamente los movimientos de tesorería con la correspondiente contrapartida en las cuentas de balance.

Evaluar si la entidad actúa como beneficiaria principal o como intermediaria puede resultar difícil e incluso controvertido, siendo necesario analizar por parte de la entidad qué parte corre con los riesgos y beneficios derivados del proyecto final y quién debería devolver el importe de la ayuda, en caso de incumplimiento, con independencia de que el donante se haya o no reservado ese derecho.

3.3. RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL DEL PATRIMONIO NETO

En esta área los principales riesgos pueden resumirse del siguiente modo:

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
1	Valor otorgado a la dotación fundacional o fondo social.	E/V, CI, VA	- Dotación fundacional o Fondo social.	- Obtención de valoraciones mediante la petición de tasaciones de expertos. - Formalización mediante escrituras de la dotación fundacional.	- Comprobación mediante tasación por experto independiente. - Revisión de la aprobación de movimientos de fondos propios por el Protectorado cuando se produzcan enajenaciones de bienes integrantes del fondo social o dotación fundacional.
2	Aportaciones realizadas por fundadores, patronos o asociados.	E/O, E/V, VA	- Dotación fundacional/ Fondo social/ Subvenciones.	- Formalización de los acuerdos refrendados mediante actas y justificación documental de las aportaciones recibidas por la entidad.	- Obtención de la existencia de documentación formal que expresamente establezca el carácter de los fondos aportados como dotación fundacional o fondo social.
3	Carácter finalista/ genérico de las ayudas recibidas (con o sin asignación a una finalidad específica).	E/V, CO, VA	- Subvenciones, donaciones y legados.	- Atribución por el responsable correspondiente de las ayudas recibidas a las distintas finalidades asignadas. - Aplicación de la política contable adecuada en función de la naturaleza de la ayuda.	- Evaluación de la naturaleza de las ayudas con objeto de validar el tratamiento contable en cada caso.

>>>

>>>

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
4	Distinción de si los elementos recibidos son subvenciones o la entidad actúa como intermediaria en un proyecto.	I, CI, VA	- Subvenciones, donaciones y legados.	- Evaluación del proyecto y asignación de un responsable de la recepción, alta y baja de los activos.	- Obtención de la evaluación sobre riesgos y beneficios del proyecto y sobre quien asume la responsabilidad frente al donante primitivo, y quien posee el control físico de los activos en su caso, etc.
5	Consideración, control y seguimiento de subvenciones, donaciones y legados reintegrables y no reintegrables.	I, DyO, CI	- Subvenciones, donaciones y legados.	- Seguimiento individualizado por proyecto del cumplimiento de las condiciones de las ayudas recibidas.	- Comprobación del seguimiento individualizado de los proyectos financiados. - Verificación de la justificación sobre el análisis del cumplimiento de las condiciones.
6	Exigencia potencial de reembolso de ayudas recibidas.	DyO	- Subvenciones, donaciones y legados.		- Obtención de los informes de auditores sobre cuentas justificativas. - Evaluación de la diferenciación entre pasivo y patrimonio neto. - Obtención de evidencia del potencial de servicio de los bienes, la puesta en marcha de los servicios y de su finalidad a los beneficiarios de acuerdo a las condiciones de la subvención, donación y legado. - Comprobación de bienes con restricciones permanentes o temporales.

>>>

>>>

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
7	Trasposos de excedentes.	VA	- Excedente del ejercicio y de ejercicios anteriores.	- Documentación formal de los acuerdos del órgano de Gobierno y de control si procede.	- Obtención de la aprobación de movimientos de fondos propios por el órgano de gobierno y Protectorado y comprobación con los registros contables.
8	Información y cálculos del destino de rentas.	CI, VA	- Memoria.	- Delimitación de actividades propias y mercantiles por el responsable adecuado. - Autorización de gastos e inversiones para los fines de los distintos programas y actividades de la entidad.	- Revisión de la base de cálculo del destino de rentas y recálculo, en su caso. - Comprobación del contenido de la memoria.

I: Integridad; **E/O:** Existencia u Ocurrencia de los hechos; **DyO:** Derechos y Obligaciones; **E/V:** Exactitud y Valoración; **CO:** Corte de Operaciones; **CI** Clasificación, y desglose, **VA:** Validez y Autorización; **S:** Seguridad de los datos y activos.

Tres son los objetivos a cubrir por el auditor dentro de esta área que se orientan a verificar lo siguiente:

- El cumplimiento de las normas legales y contables.
- Las aportaciones realizadas por fundadores, patronos y asociados y su reflejo en los recursos propios.
- Los recursos propios en caso de subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Su conocimiento, a su vez, supone verificar los siguientes aspectos:

- Que todas las transacciones de las cuentas del área están debidamente autorizadas y acordadas.
- Que se han cumplido todos los requisitos legales que amparan todos los movimientos de los fondos propios y reservas.
- Que su registro contable, control y valoración es idóneo.

3.3.1. VALOR OTORGADO A LA DOTACIÓN FUNDACIONAL O FONDO SOCIAL

3.3.1.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Aprobación por el Patronato, y en su caso también por el Protectorado, de todos los movimientos de las cuentas de dotación fundacional o fondo social, reservas y de la propuesta de aplicación contable del excedente, formalizando el acto mediante escrituras.
- Mantenimiento de registros auxiliares con aportaciones al fondo social o dotación fundacional o de financiadores y donantes que conceden subvenciones y donaciones. Verificar la existencia del registro en el que se reflejen.
- Control individualizado de los ingresos y rentas (aportaciones de terceros, patronos, fundadores, asociados).

3.3.1.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Verificar la realidad de la aportación al fondo social o dotación fundacional realizada en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. Asimismo, se comprobarán los desembolsos pendientes, y la fecha de exigibilidad máxima de cinco años en el caso de aportaciones dinerarias pendientes en las fundaciones.
- En caso de la enajenación de bienes que formen parte de la dotación fundacional, revisar la aprobación por el Protectorado del movimiento de los fondos propios.

3.3.2. APORTACIONES REALIZADAS POR FUNDADORES, PATRONOS O ASOCIADOS

3.3.2.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Existencia de registros especiales para anotar las valoraciones de aportaciones dinerarias y no dinerarias que se justificarán con las escrituras, tasaciones o valoraciones de experto.
- Control por el Patronato de la identificación de los activos afectos a la dotación fundacional o fondo social, incluyendo las posibles enajenaciones de los activos, indicando el procedimiento para su correcta imputación al fondo social o dotación fundacional.
- Conciliación entre el valor contable de la dotación fundacional o fondo social que tiene registrado la entidad y el valor que tiene registrado el Protectorado.

- Comprobar que las aprobaciones de aumento o disminución de la dotación fundacional o fondo social provienen de la asamblea, junta o Patronato así como de los supervisores correspondientes. Verificar que las aportaciones, según la normativa, sean exigibles y estén identificadas y aprobadas, o que el destino de las aportaciones recibidas esté en consonancia con los fines de la entidad dentro del plazo para su realización.
- Procedimiento de control de plazos de desembolso en caso de diferimiento de aportaciones dinerarias en fundaciones.
- Control sobre el mantenimiento y disponibilidad de las reservas en general.

3.3.2.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Verificar la existencia de documentación formal que reconozca el carácter de los fondos aportados como dotación fundacional o fondo social.
- Comprobar el mantenimiento y disponibilidad de las reservas, y cuando la ley lo estipule, el uso adecuado de reservas por pérdidas y ganancias actuariales u otras reservas especiales.

3.3.3. CARÁCTER FINALISTA/GENÉRICO DE LAS SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS (CON O SIN ASIGNACIÓN A UNA FINALIDAD ESPECÍFICA)

Su finalidad específica o genérica es una de las condiciones de la ayuda, dado que si es específica, únicamente se podrán destinar los fondos recibidos a la finalidad expresada. En cambio, cuando es genérica, la única condición será aplicar la misma sin entrar en disquisiciones del fin a que se ha destinado.

3.3.3.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Control individualizado de proyectos con asignación a una finalidad específica, con especial énfasis a los de carácter plurienal. Control sobre el cumplimiento de las condiciones de concesión de ayudas y la custodia de la documentación soporte justificativa, especialmente en aquellos casos en los que el incumplimiento de alguno de los requisitos sustantivos o formales o temporales, pudiera derivar en la exigencia del reembolso de ciertos importes.
- Separación de funciones entre quienes solicitan y consiguen las subvenciones y donaciones, y quienes las contabilizan.
- Revisión de la autorización o aprobación previa de la solicitud de la subvención por el órgano de gobierno en el caso de que lo determinen los estatutos.

- Procedimiento interno de clasificación de las subvenciones y donaciones, así como de sus altas y bajas.

3.3.3.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Se tendrá que verificar que las ESFL tienen establecido un procedimiento determinado con objeto de clasificar adecuadamente las ayudas recibidas, y analizar el carácter finalista o si este fuese genérico.
- Verificar el tratamiento contable y presentación en la cuenta de resultados según se haya determinado si la subvención es o no finalista.
- Verificar la compatibilidad de las subvenciones para la misma finalidad, es decir, que una operación pueda recibir ayuda de una o varias subvenciones a condición de que los mismos gastos no estén subvencionados por otra entidad diferente, ni por la misma subvención conforme a un programa distinto.

3.3.4. DISTINCIÓN DE SI LOS ELEMENTOS RECIBIDOS SON REALMENTE SUBVENCIONES, O SI LA ENTIDAD ACTÚA COMO MERA INTERMEDIARIA

Es frecuente en las ESFL que se formen redes³² para proyectos que conllevan una misma subvención. La entidad líder de la red que recibe todo el importe subvencionado en tesorería o en otros medios, no debe registrar en patrimonio neto el importe de toda la subvención recibida por la red sino únicamente reconocerá como ingreso por subvención la parte que corresponda, y el resto de la misma registrarlo como una mera operación financiera por la obligación de entrega a los otros partícipes del proyecto. Así, cada entidad miembro de la red, registrará la parte que asuma en el proyecto y, por ende, de la subvención.

3.3.4.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Las ESFL tendrán que disponer de un convenio o acuerdo marco sobre el funcionamiento de la red a la que pertenecen, ya sea como líderes o como simples partícipes.

3.3.4.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Comprobar que las ESFL disponen del acuerdo y procedimiento adecuado para la clasificación de las ayudas concedidas a las redes a las que la ESFL

³² Una red es una organización, estructura o asociación de segundo nivel (confederación, federación, unión de entidades o plataforma) compuesta por un conjunto de ESFL, cada una de ellas con personalidad jurídica propia, que tiene por objetivo la cooperación para el mejor ejercicio de sus fines.

pertenece o con las que establece un acuerdo de partenariatado o una alianza temporal para la ejecución de la subvención o de actividades subvencionadas.

- Con ello, comprobar la evaluación de riesgos y beneficios que corre cada entidad del proyecto, qué papel asume en el mismo la entidad auditada, quién tiene el control físico de los activos, etc.

3.3.5. CONSIDERACIÓN, CONTROL Y SEGUIMIENTO DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS REINTEGRABLES O NO REINTEGRABLES

3.3.5.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Existencia de un procedimiento interno de reconocimiento de la imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que adoptan el carácter de no reintegrables atendiendo a su finalidad, revisable anualmente al cierre del ejercicio. Asegurarse de que se aplica un criterio racional y consistente en el tiempo.

3.3.5.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Comprobar el seguimiento individualizado de los proyectos financiados.
- Obtener la justificación sobre el análisis del cumplimiento o previsión de cumplimiento (en el normal devenir de los acontecimientos) de las condiciones de otorgamiento.
- Obtener los informes de control financiero de la Intervención General del Estado, del Tribunal de Cuentas o de otros auditores sobre cuentas justificativas de las subvenciones que, en su caso, se hayan realizado.
- Comprobar que las subvenciones, donaciones y legados estén correctamente separadas y clasificadas en reintegrables y no reintegrables, cumpliendo los criterios contables de calificación así como su reconocimiento en el patrimonio neto, en el excedente del ejercicio, o como pasivo.
- Validar las imputaciones al ejercicio auditado de los fondos recibidos, de modo que estén reconocidas según un criterio racional aplicado con uniformidad a lo largo de todos los periodos precedentes.

3.3.6. EXIGENCIA POTENCIAL DE REEMBOLSO DE AYUDAS RECIBIDAS

Nos referimos en este punto a la provisión que haya que registrar en el caso de que hubiera que reintegrar en todo o en parte alguna de las ayudas recibidas.

3.3.6.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Deberá contar con un procedimiento de gestión del proyecto y seguimiento de sus condiciones.

- En el supuesto de que la ESFL no pueda cumplir con las condiciones impuestas en la concesión de una subvención, donación o legado, tendrá que registrar la misma como pasivo exigible y proceder posteriormente a su devolución.

3.3.6.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Para cubrir este riesgo, son válidas todas las comprobaciones indicadas en el apartado 3.3.5.2 relativo al control y seguimiento de subvenciones, donaciones y legados.
- Inicialmente, verificar el cumplimiento de todas las condiciones de las ayudas recibidas.
- Comprobar el seguimiento individualizado de los proyectos subvencionados con reserva para el otorgante del derecho de reembolso. En caso de incumplimiento de las condiciones sustantivas o formales, o de ejecución parcial de la actividad, considerar si es necesario proponer un ajuste en el pasivo de la entidad.
- Obtener evidencia del potencial de servicio de los bienes, la puesta en marcha de los servicios y de su finalidad a los beneficiarios de acuerdo con las condiciones de la subvención, donación o legado.
- Verificar, en su caso, la sobrefinanciación de los proyectos financiados, es decir, que los ingresos recibidos por la subvención sean superiores a los gastos y que, de acuerdo a las bases reguladoras pudieran motivar el reembolso del exceso financiado.
- Comprobar las restricciones permanentes o temporales sobre los bienes subvencionados, donados o legados.
- Revisar pagos posteriores por reembolsos o sanciones que pongan de manifiesto que la entidad tuviera que haber registrado un pasivo exigible al cierre del ejercicio.

3.3.7. TRASPASOS DE EXCEDENTES

3.3.7.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Disponer de la documentación formal de los acuerdos del órgano de gobierno y de control si procede. Dentro de los cuales debería figurar la propuesta de distribución de los excedentes del ejercicio.

3.3.7.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Comprobar, aplicando las pruebas oportunas, la veracidad de la información de las partidas y propuesta de aplicación contable del excedente, de

forma que quede clara la base de reparto y teniendo en cuenta que dicha propuesta ha de ser aprobada por el órgano de gobierno de la entidad.

- Corroborar que no existe reparto de excedente, explícito o implícito, fuera de la ESFL y que se cumpla, en el caso de fundaciones, asociaciones de utilidad pública y otras entidades acogidas al régimen fiscal especial favorable, que el 70% las rentas se destinan a los fines propios de la entidad y se aplican las normas legales y fiscales correspondientes.
- Verificar si se han dado casos de incumplimiento de acuerdos del órgano de gobierno y que supongan una omisión de información.

3.3.8. INFORMACIÓN Y CÁLCULOS DEL DESTINO DE RENTAS

3.3.8.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- En el caso de fundaciones, procedimiento por el que se controla el destino del 70% de las rentas e ingresos obtenidos a los fines fundacionales.
- En el caso de asociaciones de utilidad pública, su legislación específica les obliga a destinar un porcentaje de las rentas e ingresos de las actividades a sus fines, por lo tanto, tendrán que mantener un procedimiento que les permita controlar el destino de los mismos.

3.3.8.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Comprobar la existencia y destino de los bienes y derechos procedentes de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos otros vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, incluyendo un detalle de los mismos, así como la verificación de las restricciones posibles que podrían afectarles.
- En su caso, verificar el cumplimiento del destino de las rentas e ingresos de acuerdo con la norma sustantiva, tal como se explica más adelante en el capítulo 11 sobre “Auditoría de los desgloses en las cuentas anuales”.

4

AUDITORÍA DE LOS DERECHOS DE COBRO POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD. LOS INGRESOS

En este capítulo, solo se analizan en detalle aquellos asuntos significativos particulares de las ESFL correspondientes a su actividad corriente a corto plazo.

No serán tratadas las operaciones mercantiles que realizan ciertas ESFL con objeto de generar fondos para financiar su actividad. Los derechos de cobro originados por operaciones de naturaleza puramente comercial tampoco se analizarán, dado que no tienen ninguna diferencia sustancial con la auditoría de estas mismas actividades en las entidades lucrativas.

4.1. CONTENIDO DEL ÁREA A AUDITAR

Comprende la contrapartida de los derechos de cobro que se originan al realizar la actividad comprometida en cumplimiento de sus fines respecto de sus usuarios, beneficiarios, patrocinadores y afiliados, así como los posibles créditos por operaciones mercantiles que se pudieran realizar.

También este apartado incluye los ingresos que se originan con su actividad diferentes a las subvenciones, donaciones y legados tratados en el punto anterior. Entre ellos conviene distinguir los ingresos “propios” de la entidad, de los ingresos “comerciales” que provienen de otras actividades económicas con contraprestación, o de aquellos procedentes del patrimonio.

Entre los primeros se pueden enunciar las cuotas de usuarios o afiliados, los procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores o los que tienen su origen en entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Si el ingreso está devengado, pero no se ha producido todavía la corriente financiera del cobro, surgen los créditos por la actividad propia y demás derechos de cobro de la entidad. Es la razón para abordarlos en este mismo tema. Los epígrafes del balance y las partidas correspondientes de la cuenta de resultados son:

- Usuarios y otros deudores de la actividad propia.
- Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.
- Ingresos de la actividad propia.
- Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil.
- Otros ingresos de la actividad.

4.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES DE LOS DERECHOS DE COBRO Y LOS INGRESOS

4.2.1. CRÉDITOS SINGULARES EN ESTAS ENTIDADES

Son derechos de cobro que se derivan de la actividad propia de las ESFL frente a beneficiarios, usuarios, patrocinadores, afiliados, etc., generados principalmente mediante ingresos comprometidos por entregas de bienes o prestación de servicios a un precio acordado, cuotas de usuarios o afiliados, e ingresos procedentes de promociones para captación de recursos de patrocinadores o colaboradores.

Todos estos créditos, cuando su vencimiento sea superior a un año, se contabilizan por su valor actual o presente.

Otros créditos singulares en estas entidades, pueden ser los derivados del reintegro de ayudas y asignaciones que hubieran sido concedidas por la entidad anteriormente.

Finalmente, también entrarán en este epígrafe los reintegros de préstamos concedidos a beneficiarios normalmente a tipo de interés distinto al de mercado (tipos subvencionados o tipos cero). En estos casos, el diferencial entre el importe entregado y el valor contable de la cuenta a cobrar, se contabilizará como un gasto.

4.2.2. INGRESOS DE LA ACTIVIDAD PROPIA Y OTROS INGRESOS DE LA ACTIVIDAD

Los ingresos corrientes por la actividad propia de una fundación o asociación, son los procedentes de:

- a) Cuotas de asociados y afiliados.
- b) Aportaciones de usuarios.
- c) Promociones para la captación de recursos.
- d) Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.
- e) Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.
- f) Otros ingresos de la actividad.

A continuación se analiza con más en detalle cada uno de ellos:

a) Cuotas de asociados y afiliados

Un asociado es toda aquella persona, física o jurídica, que comparte con otras el interés de que sean atendidas determinadas necesidades sociales, culturales o de protección medioambiental, demandadas por terceros o no, y que no son ofertadas desde el mercado, ni desde las instituciones públicas. Para garantizar que estos servicios se presten y lleguen a la colectividad necesitada, los asociados se comprometen a aportar periódicamente determinadas cantidades dinerarias.

Por su parte, un afiliado es todo aquel que precisa un servicio específico, presente o futuro, de una entidad, el cual, para tener derecho de acceso al mismo, aporta una cantidad periódica a lo largo del tiempo. Para su reconocimiento contable se aplicará estrictamente el principio de devengo, al establecer su incorporación como ingresos corrientes en el periodo al que correspondan, con independencia del momento de su cobro.

b) Aportaciones de usuarios

Su tratamiento contable se formula en términos similares con lo tratado en las cuotas de asociados y afiliados, ya que, si bien en este caso puede no existir periodicidad en la aportación por parte del usuario, en ambos casos lo que existe es una contraprestación de servicios desempeñados a favor de los aportantes, que son los beneficiarios de las prestaciones de servicios. Esta es una forma de contribución a la financiación de los servicios recibidos a un precio normalmente inferior al de mercado.

c) Promociones para la captación de recursos

Son ingresos derivados de postulaciones y campañas de captación de recursos sin contraprestación. Este tipo de ingresos se registrará en la cuenta "*Promociones para la captación de recursos*", siempre y cuando se trate de una modalidad de donación puntual, aperiódica, y por supuesto, sin contraprestación a favor del donante.

Las modalidades de obtención de estos recursos es variada: colectas y cuestionarios de donativos de bajos importes, campañas de captación en situaciones de emergencia y catástrofes, rifas, tómbolas y loterías con recargo de donativo, subastas de bienes donados, captación de alimentos, "*telemaratonas*"³³, etc., tanto a nivel personal, como a través de medios de comunicación, como por medio de redes sociales ("*crowdfunding*")³⁴.

33 Nombre con que se conoce popularmente a la captación masiva de fondos en programas de televisión para causas o proyectos de ONGs y ESFL.

34 Por "*crowdfunding*" o "*micromecenazgo*" se entiende un tipo de financiación colectiva de proyectos de inversión a través de la plataforma electrónica de internet mediante captación masiva de fondos.

Dada su naturaleza, su imputación a ingresos se efectúa a medida que se vaya ejecutando la campaña y realizando el acto de captación de recursos, con independencia del cierre del ejercicio.

Estas donaciones suelen ser monetarias, y por ello registrará en su valoración inicial, como valor razonable, el importe obtenido (conforme a la norma de registro y valoración “*Subvenciones, donaciones y legados recibidos*”). En caso de que su naturaleza fuese no monetaria, el ingreso se valorará por el valor razonable del bien recibido determinado con fiabilidad.

En la contabilización de los recursos no monetarios el mayor problema es asignar un valor razonable fiable, especialmente cuando el bien es donado por personas físicas. En términos generales, cuando este tipo de recursos provienen de una empresa, la entrega irá acompañada de un albarán de referencia, donde puede constatarse el tipo de género y valor de salida de las unidades donadas. Se aconseja, en este caso, utilizar como valor razonable fiable la valoración asignada por la entidad donante.

Sin embargo, cuando la captación proviene de personas físicas, donde no suele existir ningún tipo de acreditación, resulta conveniente aplicar valores actuales de mercado, bien de primera o de segunda mano, de acuerdo con la naturaleza del bien entregado.

d) Ingresos de patrocinadores y colaboraciones

En esta cuenta se registra la financiación percibida del mundo empresarial desde dos instrumentos bien distintos; el contrato de patrocinio y el convenio de colaboración.

Si bien, en ambos casos lo que se pretende es la difusión publicitaria de la empresa aportante, la diferencia radica en que en un contrato de patrocinio, la ayuda otorgada a la ESFL está asignada a un fin específico, ya que la propia relación contractual regula la financiación de un evento o ejecución concreta y esta operación se considera una operación comercial, tanto desde el punto de vista del patrocinador como del patrocinado, sujeta al tratamiento fiscal correspondiente³⁵.

La “colaboración” o “contrato de colaboración empresarial”, es una entrega de dinero o bienes a la ESFL con ánimo de liberalidad, siendo esta la que establece la finalidad a los recursos aportados por la empresa colaboradora, salvo por lo que se refiere a la realización de publicidad, que en cualquier

35 Vid. Consulta 0529-00, dirigida a la Dirección General de Tributos, con fecha de salida 10/03/2000.

ocasión corresponde al aportante. Es decir, que lo que interesa a la empresa aportante es la ESFL a la que efectúa la donación y no tanto, la finalidad o el empleo concreto del que haga uso la misma.

e) Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones

Aunque figure como un ingreso, conceptualmente corresponde a la corrección de un gasto. Constituyen las cantidades reintegradas a una ESFL, previamente percibidas por un tercero en calidad de ayudas, ante el incumplimiento de las condiciones exigidas en las condiciones de la concesión, o en caso de ejecución parcial, la devolución de los importes de las ayudas no ejecutados. Estas entregas suelen ser de carácter monetario. Se trata, pues, de rectificaciones de ayudas que no se han ejecutado o que han incumplido las condiciones establecidas.

Si se trata de ayudas monetarias, su reconocimiento como ingreso estará sujeto al momento en que se solicite el reintegro por incumplimiento de las condiciones exigidas. El valor asignado a este “menor gasto” será el valor nominal solicitado, bajo la previsión de que sean cuantías a reembolsar a corto plazo. En caso contrario, cuando el reembolso exigido generara créditos a largo plazo, se aplicaría el criterio del valor actual.

En el caso de existir débitos a favor del beneficiario, se puede realizar su compensación. Cuando el crédito y el débito compensados estuvieran valorados con distintos criterios (por ejemplo, valor nominal versus valor actual), la diferencia entre ambas valoraciones, según se trate, se reflejará en un asiento compensatorio de gastos o ingresos de naturaleza financiera (El PCESFL aconseja las cuentas de “*Otros gastos financieros y Otros ingresos financieros*”, respectivamente).

Cuando la ayuda a devolver consista en el uso o disfrute de un bien inmueble previamente cedido a terceros, el incumplimiento y exigencia de devolución supone el reconocimiento de un ingreso por su cancelación anticipada. Si el bien cedido lo hubiera sido de forma permanente, deberá retornar al activo de la entidad cedente por el valor por el que previamente tenía en sus registros, o si la cesión hubiera sido temporal, mediante la cancelación del pasivo representativo de la operación de cesión que se cancela.

f) Otros ingresos de la actividad

Está destinado a reconocer los resultados de operaciones en común realizados conjuntamente con varios partícipes, los ingresos por arrendamientos, por comisiones, por servicios al personal (economatos, comedores, trans-

portes), o bien, alguna financiación vinculada a la realización de proyectos de carácter esporádico, no enmarcados en la actividad propia, o ingresos derivados de prestaciones de servicios ocasionales (asesorías, ponencias en congresos y jornadas, informes, etc.).

4.2.3. INGRESOS IMPUTADOS A RESULTADOS

En la actual normativa contable de las ESFL, dentro de los ingresos se pueden distinguir entre los que son registrados en el excedente del ejercicio como tales y los imputados directamente a patrimonio neto, de acuerdo con su naturaleza.

Ambos criterios están contemplados en el marco conceptual de la contabilidad de las ESFL, en la definición de ingresos: *“Incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumento en el valor de los activos, o disminución de los pasivos siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social”*.

En consecuencia, todos los ingresos de las ESFL quedarán siempre registrados en el patrimonio neto.

Transitoriamente se reconocerán dentro del resultado del ejercicio de acuerdo con su fecha de devengo y naturaleza, ya sea esta anual o plurienal, pudiéndose clasificar por su origen en ingresos procedentes de:

- Los bienes y servicios: tanto los obtenidos por la realización de una actividad mercantil como por la actividad propia.
- El mercado financiero: los conseguidos por la participación en actividades de inversión financiera.
- El inmovilizado: por enajenación, cesión o arrendamiento de los bienes del inmovilizado.

En principio, todos estos ingresos deberán estar destinados fundamentalmente a los fines propios de la entidad.

4.2.4. OPERACIONES DE MEDIACIÓN ENTRE EL CONCEDENTE DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS Y LOS DESTINATARIOS FINALES DE LOS MISMOS

En ocasiones, la entidad receptora de subvenciones, donaciones o legados puede tratarse de una mera intermediaria para su cobro y pago entre el concedente y los terceros destinatarios finales de los mismos, actuando como colaboradora. Las cantidades así reconocidas o recibidas no formarán parte del patrimonio de la entidad. Estas operaciones no pueden tener influencia en su cuenta de resultados, teniéndose que registrar solamente los movimientos de tesorería que se produzcan.

4.3. RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL POR ACTIVIDAD PROPIA Y CUENTAS A COBRAR

En esta área los principales riesgos pueden resumirse del siguiente modo:

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
1	Identificación y distinción de los ingresos propios de la actividad no lucrativa respecto de los ingresos por venta y prestación de servicios ajenos a esa actividad.	CI	<ul style="list-style-type: none"> - Ingresos. - Desglose de destinos y rentas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Determinación de un sistema de control que permita la identificación de los distintos tipos de ingresos de la actividad de la entidad y su seguimiento. 	<ul style="list-style-type: none"> - Conocimiento de los fines de la entidad. - Comprobación de la identificación de los distintos tipos de ingresos. - Verificación del control sobre los mismos.
2	Operaciones de mediación entre concedente y destinatarios finales en subvenciones, donaciones y legados.	I, E/O, DyO	<ul style="list-style-type: none"> - Derechos de cobro. - Ingresos de la actividad. 	<ul style="list-style-type: none"> - Política de identificación de las actividades propias frente a las ejercitadas por terceros o por cuenta de los mismos. - Seguimiento y supervisión de la política de la entidad. - Establecimiento y mantenimiento de sistemas de información diferenciados. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pruebas sobre el control de los programas y actividades y comprobación de la existencia de cuentas separadas y, en su caso, responsables, para cada uno. - Evaluación de la asunción de riesgos y beneficios derivados de estas actividades por la Dirección de la entidad.

>>>

>>>

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
3	Imputación temporal de ingresos. Especial consideración a deudores por subvenciones devengadas.	CO,I, E/O	<ul style="list-style-type: none"> - Derechos de cobro. - Ingresos de la actividad. - Patrimonio neto (A-3 Subvenciones). 	<ul style="list-style-type: none"> - Control sobre la asignación de las transacciones al período correcto. - Seguimiento del grado de avance de proyectos. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verificación del corte de operaciones en función del grado de avance real durante el periodo al que se refieran los programas o actividades relacionadas. - Verificación de la documentación de concesión, convenio y en su caso, abono total o parcial de la subvención. - Revisión de los sistemas de control de grado de avance de los proyectos.
4	Evaluación de la cobrabilidad y deterioro de los derechos de cobro de usuarios y otros deudores de la actividad.	I/E, E/V, VA	<ul style="list-style-type: none"> - Derechos de cobro. 	<ul style="list-style-type: none"> - Fijación formal de una política aprobada por los órganos de gobierno y la asamblea general sobre la consideración de alta de asociados o colaboradores y sobre todo de los registros de baja por impago. - Evaluación crediticia de afiliados y usuarios. - Confección y seguimiento de listados de antigüedad de deudas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Validación de la adecuación de la política de registro de deudores usuarios y afiliados. - Comprobación de la evaluación crediticia de afiliados y usuarios. - Validación de listados de antigüedad de deudas.

>>>

>>>

5	Devengo del importe de ingresos registrados provenientes del reintegro de ayudas.	I,E/O, DyO	<ul style="list-style-type: none"> - Derechos de cobro. - Ingresos de la actividad. - Inmovilizado no financiero. 	<ul style="list-style-type: none"> - Especial necesidad de incluir en los procesos operativos de la entidad de un análisis objetivo del incumplimiento de las condiciones ligadas a la concesión de ayudas y/o cesión del bien con objeto de determinar el criterio de retorno de los fondos o bienes materiales al activo de la entidad. 	<ul style="list-style-type: none"> - Obtención y análisis de las condiciones establecidas y publicadas en las ayudas. - Petición de la documentación sobre las verificaciones realizadas por la entidad sobre el cumplimiento de las condiciones y en su caso peticiones de reintegro. - Validación soporte de altas de inmovilizado no financiero retornado.
6	Adecuada consideración de la subvención de tipos de interés (<i>en prestamos a tipos no de mercado</i>).	E/V,CO	<ul style="list-style-type: none"> - Ingresos por subvenciones. - Cuentas compensadoras de balance. 	<ul style="list-style-type: none"> - Seguimiento por la Dirección de la financiación subvencionada y de los ajustes de balance necesarios para el registro del ingreso derivado del interés subvencionado. 	<ul style="list-style-type: none"> - Recálculo del coste amortizado de los prestamos subvencionados, comprobación de la imputación a patrimonio por el diferencial de intereses en la concesión del préstamo.

I: Integridad; E/O: Existencia u Ocurrencia de los hechos; DyO: Derechos y Obligaciones; E/V: Exactitud y Valoración; CO: Corte de Operaciones; CI Clasificación, y desglose, VA: Validez y Autorización; S: Seguridad de los datos y activos.

El objetivo general del auditor es formarse una opinión acerca de la efectividad y de la razonabilidad de las cuentas a cobrar. Por otra parte, también le sirve para formarse una opinión sobre la congruencia de los ingresos de la actividad propia.

4.3.1. IDENTIFICACIÓN Y DISTINCIÓN DE LOS INGRESOS PROPIOS DE LA ACTIVIDAD NO LUCRATIVA RESPECTO DE LOS INGRESOS POR VENTA Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS AJENOS A ESA ACTIVIDAD

4.3.1.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Los sistemas de control de la entidad deben estar diseñados para distinguir unos y otros ingresos. Los primeros constituyen la esencia misma de la entidad mientras que los segundos son o pretenden ser suplementarios o, al me-

nos en parte, una de las fuentes de financiación de la entidad. Un adecuado nivel de control interno requiere su registro y seguimiento separados en la medida, que permitan obtener información suficiente de cara a las obligaciones fiscales.

- La ausencia de este control por separado dificultará una correcta clasificación de unos y otros ingresos lo que, en definitiva, producirá una distorsión en el entendimiento de las actividades no lucrativas y de las lucrativas que financian aquellas.

4.3.1.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Revisar los sistemas de control interno de la entidad con objeto de formarse una opinión sobre la seguridad de distinguir entre estas dos actividades diferenciadas. Para ello será necesario evaluar y conocer los principales fines fundacionales de la ESFL.
- Comprobar la correcta aplicación de los criterios de registro y valoración de ingresos contables derivados de las transacciones no lucrativas de la ESFL respecto de las actividades lucrativas.
- Revisar, por un lado, la adecuada clasificación de los derechos de cobro en función de su origen y, por otro lado, la de los ingresos.

4.3.2. OPERACIONES DE MEDIACIÓN ENTRE EL CONCEDENTE Y LOS DESTINATARIOS FINALES

4.3.2.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- La Dirección de la entidad debe mantener una política contable definida y contrastada con experiencia al respecto. La política contable detallará los criterios de registro y valoración de las transacciones en cada caso.
- La Dirección debe implementar un adecuado control de supervisión para determinar cuál de las situaciones es aplicable en cada caso dado el nivel de juicio implícito en la determinación de si las actividades son propias o ejercitadas por cuenta de terceros.

4.3.2.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Comprobar la existencia de cuentas separadas y, en su caso, los responsables, para cada operación, tanto en la entidad beneficiaria de la subvención como en los destinatarios finales.
- Conversar con la Dirección a efectos de determinar el seguimiento y controles adecuados al respecto implementados por la entidad y la realización de pruebas sobre el control de los programas y actividades.

- Revisar por procedimientos sustantivos un número apropiado de los contratos/convenios/acuerdos nuevos para evaluar la asunción de riesgos y beneficios derivados de estas actividades por la Dirección de la entidad.

4.3.3. IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS. ESPECIAL CONSIDERACIÓN A DEUDORES POR SUBVENCIONES DEVENGADAS

4.3.3.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Establecimiento de una política de registro y valoración de subvenciones (ver apartado 3.2.3.) con especial control sobre la asignación de las transacciones al periodo correcto según el cierre de referencia.
- Implementación de un sistema de control interno a nivel de proceso que permita hacer seguimiento del grado de avance de los proyectos para determinar los ingresos devengados por subvenciones recibidas para la financiación de proyectos específicos.

4.3.3.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Revisar por procedimientos sustantivos cada uno de los proyectos y sus sistemas de control con objeto de validar el grado de avance de los mismos al cierre del ejercicio y obtener las explicaciones oportunas de la Dirección.
- Verificar la documentación de concesión, convenio y en su caso, abono total o parcial de la subvención.

4.3.4. EVALUACIÓN DE LA COBRABILIDAD Y DETERIORO DE LOS DERECHOS DE COBRO DE USUARIOS Y OTROS DEUDORES DE LA ACTIVIDAD

4.3.4.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- La entidad dispondrá de una política que le permita determinar cuándo se produce el alta y baja de un usuario o afiliado a efectos del registro contable del derecho de cobro e ingreso correspondiente.
- Se confeccionará un fichero para el seguimiento y control de los deudores con objeto de poder determinar, en su caso, la baja de los afiliados por haberse cumplido las condiciones establecidas a tal fin, o el derivado del deterioro de los créditos previamente generados.
- Existirá en la entidad una política contable de deterioro específica.

4.3.4.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Revisar la política de registro y valoración de deudores, usuarios y afiliados.

- Comprobar la correcta aplicación de la política establecida mediante pruebas de control, sustantivas o una combinación de ambas, entre las que destaca la circularización de las partidas de deudores.
- Verificar la eficacia del control efectuado por la Dirección sobre antigüedad de las deudas mediante el análisis de la eficacia del control interno de los correspondientes ficheros.
- Verificar mediante entrevistas con la Dirección el riesgo de deterioro de los principales saldos en función de su antigüedad.
- Comprobar los cobros y hechos posteriores.

4.3.5. DEVENGO DE INGRESOS PROVENIENTES DE REINTEGRO DE AYUDAS POR INCUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES

4.3.5.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Fijación de una política activa de la entidad sobre el seguimiento del cumplimiento de fines en las ayudas concedidas que cuente con la aprobación sus órganos de gobierno.
- Comunicación formal a los beneficiarios acerca de la exigencia del cumplimiento y aceptación por los mismos de esta política.
- Establecimiento de un sistema formal de control y revisión del cumplimiento de fines.
- Definición por la Dirección de procedimientos de seguimiento para la detección de los posibles incumplimientos indicativos de que se tengan que reintegrar las ayudas previamente concedidas mediante su devolución a la entidad. Definición del proceso, de responsables del mismo y del reporte necesario a los órganos de gobierno una vez reintegrada la ayuda.

4.3.5.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Describir y comprobar los sistemas de control interno de reintegro de ayudas. Realizar pruebas sustantivas que complementen la evidencia obtenida hasta reducir el riesgo hasta el máximo aceptable en función de las circunstancias. Evaluar el nivel de riesgo existente junto con la Dirección.
- Obtener y analizar las condiciones establecidas y publicadas en la concesión de las ayudas.
- Solicitar la documentación de las verificaciones realizadas por la entidad sobre el cumplimiento de condiciones. En su caso, obtención de la documentación correspondiente a las peticiones de reintegro.
- Realizar pruebas de corte de operaciones con objeto de validar el correcto devengo de las ayudas devueltas monetarias o en especie.

- En su caso, efectuar pruebas de confirmación con terceros del cumplimiento de fines y requisitos de las ayudas.
- Revisar la política de registro y valoración de las ayudas reintegradas mediante la realización de pruebas sustantivas a estos efectos. Validar las altas de inmovilizado recibido por el reintegro de las ayudas.

4.3.6. CONSIDERACIÓN DE LA SUBVENCIÓN DE TIPOS DE INTERÉS EN PRESTAMOS A TIPOS DISTINTOS DE LOS DE MERCADO

4.3.6.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Política contable aprobada por la Dirección en relación con el registro de subvenciones recibidas por prestamos con subvención del tipo de interés.
- Metodología de cálculo validada por la Dirección a efectos de registro y valoración de estas subvenciones.
- Seguimiento del registro contable en el tiempo verificando su correcta valoración a lo largo del mismo.

4.3.6.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Evaluar el nivel de riesgo existente en función de la materialidad de estas operaciones respecto del prefijado a efectos de la realización del trabajo. Este será comentado con la Dirección, obteniendo la correspondiente conclusión a efectos de planificación.
- Evaluar el proceso interno de registro de estas operaciones.
- Realizar pruebas de detalle que corroboren la evidencia obtenida.
- Calcular en el momento inicial la diferencia entre el valor actual de mercado de los intereses y el tipo subvencionado, debiéndose registrar la diferencia como subvención no reintegrable y comprobar su registro inicial en el patrimonio (en la medida en que constituya una subvención no reintegrable por el diferencial de intereses y su correspondiente imputación posterior a resultados).
- Recalcular posteriormente el coste amortizado de los prestamos cuyo interés se haya subvencionado.

5

AUDITORÍA DE LOS DÉBITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD. LOS GASTOS

En este capítulo, solo se analizan en detalle los débitos procedentes de aquellas operaciones significativas propias de las ESFL correspondientes a su actividad corriente a corto plazo. Por esta razón, únicamente serán tratadas las operaciones relacionadas con gastos ligados a la generación de ingresos para financiar la actividad de la ESFL siempre que presenten alguna especificidad en línea con la filosofía de este documento.

5.1. CONTENIDO DEL ÁREA A AUDITAR

Los débitos por la actividad propia son las obligaciones que se originan por la concesión de ayudas y otras asignaciones a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios de la ESFL.

Los gastos realizados por la entidad se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera. En particular, las ayudas otorgadas por la entidad se reconocerán en el momento en que se apruebe formalmente de manera irrevocable su concesión.

Cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, en cada uno de los períodos se debe reconocer a priori el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables, sin perjuicio de lo indicado para los gastos de carácter plurienal.

Las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal.

Si el vencimiento supera el citado plazo, entonces la concesión de la ayuda es plurienal y el pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido

en firme de forma irrevocable e incondicional. Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la concesión de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas del cumplimiento de prerequisites de cualquier naturaleza, sino simplemente al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos, esto es, cuando la ayuda concedida no queda sometida a la verificación de su uso de manera que la misma podría considerarse irreversible.

La reversión por incumplimiento ya ha sido tratada en el apartado 4.2.2.e) anterior.

Si el gasto está devengado, pero no se ha producido todavía la corriente financiera del pago, surgen los débitos por la actividad propia y demás obligaciones de pago de la entidad. Es la causa para tratarlos en este mismo tema. Los epígrafes del balance y las partidas correspondientes de la cuenta de resultados son:

- Beneficiarios, acreedores.
- Proveedores y otras cuentas a pagar.
- Otros acreedores.
- Gastos por ayudas y otros.
- Aprovisionamientos.
- Gastos de personal.
- Otros gastos de la actividad.

5.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES DE LOS DÉBITOS Y LOS GASTOS

5.2.1. GASTOS IMPUTADOS AL RESULTADO DE LA ACTIVIDAD

En las ESFL los gastos, al igual que los ingresos, se dividen en “corrientes” y “de patrimonio neto”.

En el patrimonio neto se refleja el consumo de recursos que se imputan directamente al mismo. Por ejemplo, la transferencia de subvenciones, donaciones y legados, que se cargan en el patrimonio en el momento de la imputación a la cuenta de resultados de la subvención, donación o legado recibido.

Por su lado, los gastos corrientes reflejan consumos o costes realizados o imputados directamente al resultado del ejercicio en curso, como pueden ser los gastos de personal, ayudas por colaboraciones, gastos de los voluntarios y del órgano de gobierno, etc. Muchos de los gastos devengados a lo largo de un ciclo contable, no difieren en cuanto a su naturaleza de los propios de una empresa lucrativa, o de una entidad de la Administración Pública. Tal es el caso de los gastos del personal laboral, el deterioro producido en la infraestructura, arrendamientos, compras, comisiones bancarias, suministros, y otros.

Además, en las fundaciones y asociaciones se ejecutan gastos que son peculiares y propios de su actividad no lucrativa. Son las ayudas que realizan y los reem-

bolsos de gastos a aquellos que prestan su colaboración de manera altruista. Para su reconocimiento contable en el PCESFL se ha habilitado el subgrupo *Ayudas monetarias concedidas por la entidad y otras asignaciones*.

a) Ayudas

Básicamente, una fundación o asociación distribuye ayudas a los destinatarios finales a través de dos modalidades según sea o desee el otorgante:

1. El otorgante es la Administración Pública, y la ESFL se limita a ser gestora de los fondos públicos.

En este caso, es el organismo público el que establece, en sus bases reguladoras, la finalidad y criterios que debe reunir el beneficiario para que tenga acceso a la ayuda. Por lo tanto, la entidad sin fines de lucro se limita a seleccionar a los beneficiarios de forma nominativa, administrando el procedimiento de acceso, justificando ante el otorgante la gestión realizada y, en su caso, realizando el seguimiento de su aplicación de acuerdo con la finalidad previamente establecida. En definitiva, la entidad sin fines lucrativos es un mero intermediario³⁶, salvo por los costes de gestión de la subvención que serán financiados con la propia subvención en el límite que la misma disponga.

2. La fundación o asociación es directamente la otorgante de los fondos.

De ella depende formular la finalidad de la ayuda, fijar los requisitos que debe reunir el beneficiario potencial, la asignación directa de la ayuda y el control de cumplimiento de finalidades.

Solo estas ayudas son las que generan gastos corrientes en el excedente de la entidad y, por lo tanto, son objeto de regulación según establece el PCESFL.

- En todo caso, las ayudas monetarias concedidas a terceros se reconocerán de acuerdo con su devengo que, por regla general, coincidirá con el momento en que se apruebe su concesión.

La concesión de una ayuda de pago no inmediato, lleva asociado el registro de una deuda o pasivo exigible, lo cual condiciona la valoración del gasto corriente, dándose lugar a dos posibilidades:

- Caso I. Ayudas anuales con vencimiento de la deuda a corto plazo, así como ayudas prorrogables que dependan de evaluaciones periódicas.

³⁶ Vid. también Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, artículos 12 y ss. Véase asimismo el apartado 3.3.4. anterior.

En estos casos, la valoración de la deuda y el gasto por dicho compromiso, coincide con su valor nominal.

- Caso II. Ayudas anuales con vencimiento de la deuda contraída a largo plazo, ayudas anuales prorrogables que no dependan de evaluaciones periódicas y ayudas plurienales.

En estos casos la deuda y el gasto se reconocerán, inicialmente, por su valor actual entendido como el importe de los flujos de efectivo que la entidad se compromete a pagar al beneficiario, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

A cierre de ejercicio las deudas deberán ser reconocidas por su coste amortizado, y las diferencias que surjan respecto de la valoración inicial, tendrán la consideración de gastos financieros a incluir en la cuenta de resultados dentro de *“Otros gastos financieros”*.

- En relación a las ayudas no monetarias, se reconocerán en la fecha de concesión por el importe del valor razonable de la prestación concedida, reconociendo en su caso las diferencias que pudieran existir respecto del valor contable de lo entregado.

b) Gastos vinculados a los recursos humanos de la organización

En una ESFL, en función de su personalidad jurídica y del tipo de actividad propia, se pueden identificar los siguientes recursos humanos y su tratamiento:

1. Las personas que forman el órgano de gobierno, que generalmente ejercen sus cargos de modo gratuito. En las fundaciones se identifica con el Patronato mientras que en las asociaciones se denomina junta directiva, junta de gobierno, comité ejecutivo, etc.

Una parte sustancial de los gastos de administración son dietas por locomoción, manutención y estancia en establecimientos hoteleros, debidamente justificados y generados en el ejercicio de las funciones de patrono o, en su caso, de representante estatutario de la entidad.

Estos gastos se reflejarán en la cuenta de *“Reembolso de gastos al órgano de gobierno”*.

2. Los colaboradores voluntarios, son aquellos que participan prestando servicios no remunerados a la entidad.

Sus gastos se reflejarán en una cuenta de funcionamiento similar a la anterior que es la de *“Compensación de gastos por prestaciones de colaboración”*.

3. El personal de alta dirección y la plantilla de trabajadores, con los que la entidad mantiene una relación contractual de carácter laboral.

La prestación de servicios por parte de personas vinculadas con la entidad a través de relaciones laborales se contabilizará como gasto corriente en la cuenta de “*Gastos de Personal*”.

4. Los colaboradores externos remunerados, entendiendo como tales aquellos profesionales con los que la entidad mantiene una relación contractual de naturaleza mercantil.

Esta última modalidad de remuneración se contabilizará como gasto corriente, en una cuenta de “*Servicios Exteriores*”, con independencia de que estén facturados a nombre de la entidad, o del patrono o representante estatutario.

5.2.2. VOLUNTARIADO

Una figura sumamente importante para estas entidades es el voluntariado, no tanto por los gastos que genera a la entidad, sino por la importancia que supone su actividad gratuita en relación con el cumplimiento de sus fines. Su existencia es una nota característica de las ESFL.

Su regulación³⁷, entre otras cuestiones, establece que los voluntarios tienen que ser personas físicas y no mediar una relación laboral, funcionarial o mercantil que tenga carácter de retribuida. El vínculo entre la entidad y el voluntario se denomina acuerdo o compromiso de vinculación en la normativa española. Deberá estar formalizado por escrito, indicará el carácter altruista de la relación, especificando la duración del acuerdo, así como otras cuestiones tales como el aseguramiento del voluntario contra riesgos de accidente y enfermedad derivados del ejercicio de la actividad voluntaria. Este aspecto es especialmente importante para que, en el caso de una inspección laboral, no quede duda de la relación altruista entre el voluntario y la entidad.

Si bien el voluntario no puede recibir, por su marco estatutario, remuneración ni gratificación por la prestación de sus servicios, sí que se le reconoce el derecho a percibir dietas de manutención y locomoción cuando se generen en el ejercicio de su actividad.

En definitiva, la disponibilidad de voluntarios puede generar gastos corrientes; el derivado de las primas de seguro y el originado por todos los gastos necesarios para el ejercicio de su actividad.

37 Ley 45/2015, de 14 de octubre, de Voluntariado, leyes autonómicas aplicables y desarrollos reglamentarios.

5.2.3. DESEMBOLSOS RELACIONADOS CON LA ORGANIZACIÓN DE EVENTOS FUTUROS

Estos desembolsos relacionados con eventos futuros tales como exposiciones, congresos, conferencias, etcétera, se reconocerán en la cuenta de resultados de la entidad como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes del inmovilizado, derechos para organizar el citado evento o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo, en cuyo caso se registrarán contablemente como tales.

5.3. RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL DE GASTOS DE LA ACTIVIDAD PROPIA Y CUENTAS A PAGAR

En esta área los principales riesgos pueden resumirse del siguiente modo:

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
1	Identificación y distinción de los gastos propios de la actividad no lucrativa y gastos ocasionados como consecuencia de la actividad de ventas y prestación de servicios.	CI	<ul style="list-style-type: none"> - Gastos relacionados con la actividad propia. - Gastos relacionados con la actividad mercantil. 	<ul style="list-style-type: none"> - Determinación de un sistema de control que permita la identificación de los distintos tipos de gastos de la actividad de la entidad propia o mercantil y su seguimiento. 	<ul style="list-style-type: none"> - Conocimiento de los fines de la entidad. - Comprobación de la identificación de los distintos tipos de ingresos. - Verificación del control sobre los mismos.
2	Control de pagos indebidos o injustificados a miembros de órganos de gobierno o a voluntarios.	VA, I, DO, E/V, E/O	<ul style="list-style-type: none"> - Gastos por pagos a los miembros de los órganos de gobierno. - Cuentas a pagar a terceros voluntarios. 	<ul style="list-style-type: none"> - Designación de un responsable de autorizar los pagos. - Nombramiento de un supervisor del sujeto pagador. - Seguimiento de la justificación documental de todos los pagos a cuenta. - Acuerdo de vinculación con voluntarios por escrito. 	<ul style="list-style-type: none"> - Comprobación de la autorización y justificación de los pagos realizados. - Verificar la naturaleza de los pagos a voluntarios. - Integridad de los desgloses en cuentas anuales. - Verificación con estatutos y legislación vigente.

>>>

>>>

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
3	Identificación de gastos de la entidad, versus entregas por cuenta de terceros.	I, E/O, DyO	<ul style="list-style-type: none"> - Obligaciones de pago. - Gastos de la actividad propia. 	<ul style="list-style-type: none"> - Política de identificación de los dos tipos de actividades. - Seguimiento y supervisión de la política. - Establecimiento y mantenimiento de sistemas de información diferenciados. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pruebas sobre el control de los programas y actividades y comprobación de la existencia de cuentas y, en su caso, responsables separados, para cada uno. - Evaluación de la asunción de riesgos y beneficios derivados de estas actividades por la Dirección de la entidad.
4	Asignación temporal de gastos.	CO, E/V, CI	<ul style="list-style-type: none"> - Cuentas a pagar. - Gastos de la actividad. 	<ul style="list-style-type: none"> - Asignación de las operaciones en función del periodo al que se refieran las actividades o programas. - Análisis de los gastos que debe soportar cada ejercicio en proyectos plurienales. - Seguimiento de hechos posteriores y evaluación de su tratamiento contable. 	<ul style="list-style-type: none"> - Evaluación del control interno de la entidad sobre la naturaleza de los proyectos. - Análisis del carácter de irrevocabilidad o no y periodo de devengo de las ayudas. - Verificación del corte de operaciones en caso de ayudas plurienales. - Pruebas sobre obligaciones incurridas y pasivos omitidos.
5	Cumplimiento del plan de actuación / presupuesto.	CI/VA	<ul style="list-style-type: none"> - Cuentas a pagar. - Gastos derivados de la actividad. - Desgloses en cuentas anuales. 	<ul style="list-style-type: none"> - Seguimiento periódico del plan de actuación / presupuesto. - Presentación del seguimiento y nivel de cumplimiento al órgano de gobierno. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verificación de la integridad y exactitud de los desgloses requeridos por la normativa vigente. - Verificación de las razones de las desviaciones real/ plan o presupuesto identificadas.

I: Integridad; **E/O:** Existencia u Ocurrencia de los hechos; **DyO:** Derechos y Obligaciones; **E/V:** Exactitud y Valoración; **CO:** Corte de Operaciones; **CI** Clasificación, y desglose, **VA:** Validez y Autorización; **S:** Seguridad de los datos y activos.

5.3.1. IDENTIFICACIÓN DE GASTOS DE LA ACTIVIDAD NO LUCRATIVA Y GASTOS OCASIONADOS COMO CONSECUENCIA DE LA ACTIVIDAD DE VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

5.3.1.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Los sistemas de control de la entidad deben estar diseñados para distinguir unos y otros gastos. Los primeros constituyen la esencia misma de la entidad mientras que los segundos son o pretender ser, al menos en parte, el coste necesario para la obtención de otros ingresos que sirvan de fuente de financiación. Un adecuado nivel de control interno requiere su registro y seguimiento separados a efectos de su control y desglose adecuados.
- La ausencia de este control por separado dificultará la correcta clasificación de unos y otros y, en definitiva, constituirá una dificultad en el entendimiento de las actividades propias y las ajenas a sus fines cuyos rendimientos deben financiar aquellas.

5.3.1.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Revisar los sistemas de control interno de la entidad con objeto de formarse una opinión sobre la seguridad en la distinción de las dos tipos de actividades diferenciadas, las propias y las ajenas a sus fines. Para ello será necesario evaluar y conocer los principales fines fundacionales de la ESFL.
- Revisar la adecuada clasificación de las obligaciones de pago y gastos derivados de la actividad mercantil frente a los derivados de actividades propias no lucrativas de la entidad.
- Comprobar la correcta aplicación de los criterios de registro y valoración de gastos derivados de las actividades no lucrativas de la ESFL y de las actividades mercantiles.
- Por otra parte, efectuar circularizaciones y comprobaciones de la documentación soporte de los gastos: pedidos, facturas y de sus correspondientes pagos.

5.3.2. CONTROL DE PAGOS INDEBIDOS A MIEMBROS DE LOS ÓRGANOS DE GOBIERNO Y VOLUNTARIOS

5.3.2.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Como resultado de la limitación de estos pagos, en muchos casos legal, por estatutos o por reglamento interno, es necesario extremar las medidas de control. Para ello se requiere la implementación de un proceso específico para la revisión de cada uno de los pagos mencionados.

- La segregación de funciones en los pagos de esta naturaleza adquiere una especial relevancia.
- La dirección de la entidad supervisará estos pagos, su justificación y acomodo a la normativa vigente interna o externa.
- El vínculo entre el voluntario y la ESFL debe quedar formalizado por escrito mediante acuerdo de vinculación, dejando clara la naturaleza de la relación para que no pueda interpretarse que existe una relación laboral, con las implicaciones legales o fiscales que ello conlleva.
- En caso de existencia de pagos a justificar, seguimiento del cumplimiento de la justificación en tiempo y forma.

5.3.2.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Revisar la política de estos pagos aprobada internamente o elaborada en cumplimiento de las disposiciones legales correspondientes.
- Comprobar la correcta aplicación de la misma mediante pruebas de control, sustantivas o una combinación de ambas.
- Verificar la naturaleza de los pagos a voluntarios y, en general, el cumplimiento de la normativa al respecto.
- Especial mención a verificar la integridad de los desgloses de estos gastos en las cuentas anuales.
- En caso de existencia de pagos a justificar, verificar el cumplimiento de la justificación en tiempo y forma.

5.3.3. IDENTIFICACIÓN DE PAGOS QUE CONSTITUYEN GASTOS FRENTE A ENTREGAS A TERCEROS COMO INTERMEDIARIO DE OPERACIONES POR CUENTA DE TERCEROS

5.3.3.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Es preciso que la Dirección de la entidad mantenga un sistema y procedimientos contables definidos y contrastados por la experiencia al respecto, los cuales detallarán los criterios de registro y valoración de las transacciones para cada uno de los casos.
- La Dirección deberá implementar un control de supervisión para determinar cuál de las dos situaciones, pagos de gastos por cuenta propia o de terceros es aplicable.
- Debería existir un sistema de información diferenciado, en función del tamaño de la entidad.

5.3.3.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Comprobar la existencia de sistemas de información, cuentas y, en su caso, responsables separados, para los gastos de la entidad y para las entregas por cuenta de terceros.
- Revisar mediante procedimientos sustantivos una muestra suficiente de los contratos, convenios o acuerdos nuevos, con objeto de determinar cuál es la sustancia real de los mismos y, por tanto, verificar su tratamiento contable a efectos de registro y valoración.
- Evaluar la asunción de riesgos y beneficios derivados de estas actividades por la Dirección de la entidad.
- Conversaciones con la Dirección a efectos de determinar el seguimiento y eficacia de los controles implementados por la entidad al respecto.

5.3.4. ASIGNACIÓN TEMPORAL DE GASTOS

Los proyectos plurienales requieren una especial atención en la medida en que los gastos y los ingresos se reparten a lo largo de periodos superiores al año natural, lo que puede llevar a la Dirección a cuestionarse el sentido de la generación de un hipotético superávit o déficit en los cierres anuales, cuando podría ser que el proyecto simplemente esté diseñado para no generar estos superávits o déficits considerados en su conjunto.

5.3.4.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- Es preciso analizar las transacciones tal como se registran contablemente atendiendo al devengo de los gastos e ingresos, independientemente unos de otros.
- La Dirección deberá analizar qué gastos corresponden al periodo o a periodos sucesivos.
- Adicionalmente, deberá hacer seguimiento de los pagos y hechos posteriores para verificar el devengo de los gastos y considerar su correcto tratamiento contable en el periodo adecuado.

5.3.4.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

El auditor prestará especial atención a aquellos casos de irregularidad contable en los que, por práctica de la entidad, se propicie incorrectamente el uso de cuentas de periodificación o de provisiones para que la diferencia entre ingresos y gastos de los proyectos arroje un resultado determinado o cero, obviando el criterio básico de devengo. Para su verificación podrán utilizarse, entre otros, los siguientes procedimientos:

- Corte de operaciones.
- Análisis de hechos posteriores.
- Búsqueda de obligaciones incurridas y pasivos omitidos.
- Revisión de acuerdos de gobierno.
- Análisis de la irrevocabilidad o no de ayudas y su periodo de devengo.
- Búsqueda de duplicidad de ingresos y gastos.
- Evaluación del control interno de la entidad.
- Revisión de presupuestos por actividad.

5.3.5. CUMPLIMIENTO DEL PLAN DE ACTUACIÓN/PRESUPUESTO³⁸

5.3.5.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

- La Dirección hará un seguimiento regular del cumplimiento del plan de actuación o presupuesto, con objeto de informar de su situación al órgano de gobierno.
- La Dirección deberá analizar las desviaciones negativas producidas para identificar sus causas, con objeto de aplicar los recursos necesarios para intentar revertir la situación de desequilibrio entre lo previsto y los datos reales.
- Las desviaciones más significativas junto con sus causas serán comunicadas a los órganos de gobierno y explicadas, en su caso, en las cuentas anuales.

5.3.5.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Verificar que las cifras y programas expuestos en el plan de actuación se han llevado a cabo en el transcurso del ejercicio.
- Asegurarse de que las desviaciones significativas sean objeto de desglose en las cuentas anuales, analizando la imputación de los gastos generales y de personal a cada una de las actividades y verificando la integridad y exactitud de los desgloses requeridos por la normativa vigente.
- Obtener las explicaciones oportunas sobre las razones de las desviaciones identificadas entre la realidad y el plan o presupuesto de información operacional por tipo de actividad de la entidad, considerando la coherencia de tales explicaciones respecto a las desviaciones y la congruencia con los hechos ocurridos.

38 Vid. también más adelante los apartados 7.2.2. y 11.3.2.

6

AUDITORÍA DE LA SITUACIÓN FISCAL

6.1. CONTENIDO DEL ÁREA A AUDITAR

Abarca aquellas operaciones realizadas por la entidad, que de una u otra forma puedan tener incidencia en el campo tributario, ya que todas estas operaciones, y su reflejo en sus estados financieros, determinarán su situación con la Hacienda Pública.

Conviene hacer la precisión de qué se debe entender por contingencia fiscal. Este es un concepto genérico que incluye aquellas situaciones que suponen la falta de contabilización, la posible falta o incorrección del registro de un impuesto a pagar. Sin que ello suponga una limitación a las situaciones en que exista un grado de incertidumbre respecto a su cuantía y exigibilidad, se consideran contingencias fiscales a aquellas situaciones que supongan falta de pago o de reconocimiento de la obligación de contabilizar cualquier impuesto debido, o que pudiera ser debido.

6.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES DE LA FISCALIDAD

Las ESFL disponen de un régimen fiscal especial favorable. Su regulación en España permite dos situaciones, cuya aplicación dependerá de la forma jurídica de la entidad, así como del cumplimiento de determinados requisitos. Esas dos posibilidades son:

- El régimen de Mecenazgo contenido en la Ley 49/2002 y en su desarrollo reglamentario que, en principio, es el más beneficioso para las ESFL. Ahora bien, como se trata de un régimen potestativo, las entidades que tengan derecho a acogerse al mismo podrán elegir entre adoptarlo o no.
- El régimen de las entidades parcialmente exentas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que está a medio camino entre el régimen favorable anterior

y el más gravoso aplicable a las entidades jurídicas con ánimo de lucro. Este régimen es obligatorio para todas las entidades que no puedan acogerse, o que no se acojan, al régimen fiscal del Mecenazgo contemplado por la Ley 49/2002.

La ley de mecenazgo se aplica a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública y otras entidades (Cruz Roja, ONCE, Iglesia Católica e Iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español), contempladas en la mencionada ley, siempre y cuando cumplan determinados requisitos, como son los de que:

- Persigan fines de interés general.
- Destinen a la realización de sus fines al menos el 70% de sus rentas.
- La actividad realizada no consista en la ejecución de explotaciones económicas ajenas a su finalidad.
- Sus fundadores y representantes estatutarios no sean los destinatarios principales de los servicios de la entidad³⁹.
- Los cargos de patronos, representantes estatutarios y órganos de gobierno sean gratuitos.
- En caso de disolución, su patrimonio se destine a una entidad beneficiaria del mecenazgo.
- Esté inscrita en el registro correspondiente.
- Cumplan con las obligaciones contables legales.
- Cumplan con las obligaciones de rendición de cuentas.
- Elaboren una memoria económica anual⁴⁰.

6.2.1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tanto el régimen de Mecenazgo como el de las entidades parcialmente exentas conllevan beneficios fiscales que corrigen el resultado general.

La determinación de este impuesto requiere los siguientes pasos:

39 Salvo en las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, las actividades de asistencia social o deportivas, o aquellas cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español así como las federaciones deportivas españolas.

40 *Vid.* más adelante el apartado 7.2.4.

- a) Registro contable conforme a lo determinado por su Plan Contable, siendo necesario calificar y cuantificar previamente las rentas.
- b) Aplicación de la norma del impuesto respecto de las imputaciones temporales, gastos deducibles fiscalmente, exenciones, deducciones, etc.
- c) Tener en cuenta las excepciones aplicables tanto del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, como el de las entidades parcialmente exentas.
 - En el de la ley de mecenazgo las explotaciones económicas son las únicas rentas que tributan, aunque hay que tener en cuenta que pueden estar exentas todas aquellas que coincidan con los fines de las ESFL, así como las que tengan un carácter complementario o auxiliar o sean de reducida dimensión⁴¹. También están exentos los ingresos procedentes de rentas inmobiliarias así como los de contratos de patrocinio.
 - En el régimen parcialmente exento, también gozan de esa exención las rentas procedentes de actividades que constituyan su fin social, teniendo en cuenta que no son gastos deducibles los que se dedican al sostenimiento de dichas actividades. Sin embargo, a diferencia del régimen fiscal de mecenazgo, los arrendamientos están gravados así como la totalidad de las explotaciones económicas.

6.2.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Las ESFL participan en la producción y distribución de bienes y servicios, aunque proceden de forma diferente a las entidades mercantiles. Son, por tanto, sujetos pasivos del impuesto siempre que obtengan una contraprestación por tales bienes y servicios, ya que la sujeción al impuesto se da con independencia de los fines que persigan, excepto para aquellas entregas de bienes y prestación de servicios que sean realizadas por la entidad a título gratuito.

Existen dos tipos de exenciones:

- De aplicación directa, que no precisan reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria. Por ejemplo, en educación y en sanidad.
- De carácter rogado, en las que es necesario solicitarlas previamente por el interesado. Por ejemplo, la asistencia social, las actividades deportivas y las culturales.

6.2.2.1. NORMA DE VALORACIÓN

⁴¹ Es decir, según la norma actualmente vigente, con ingresos inferiores a 20.000 euros.

- El IVA soportado no deducible formará parte del precio de compra de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios adquiridos cuando sean objeto de operaciones gravadas por el impuesto. En los supuestos de autoconsumo interno o producción propia con destino al inmovilizado de la ESFL, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.
- Las valoraciones iniciales no se alterarán con las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible que sean consecuencia de regularización de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión, ya que dichas rectificaciones se imputarán directamente a la cuenta de resultados.
- El IVA repercutido no formará parte del ingreso de las operaciones gravadas por este impuesto, o del importe neto obtenido por la enajenación o disposición por otra vía, cuando se trate de la baja en cuentas de activos no corrientes.

6.2.2.2. CONSIDERACIONES DE LOS INGRESOS A EFECTOS DE IVA

a) Ingresos por cuotas de asociados, afiliados y aportaciones de usuarios

En el PCESFL y en el PCPYMESFL se establece como criterio de valoración inicial, el valor nominal del derecho de cobro a favor de la entidad.

Para determinar este valor nominal, será preciso tener en consideración cualquier tipo de exención regulada⁴².

42 Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la conservación de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

El disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria, a condición de que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia, según el procedimiento que reglamentariamente se fije.

.../...Si no se disfrutara de dicha exención se entiende que la entidad se enmarcaría en el “autoconsumo de servicios”, regulado como no exento en la Ley 37/1992 del IVA.

En el caso de que la contraprestación recibida por la cuota de los afiliados no estuviera exenta de IVA, el ingreso por cuotas de afiliados se registrará por su valor nominal, deducido el IVA o impuesto similar correspondiente.

b) Ingresos por promociones para la captación de recursos

Son aportaciones exentas de IVA.

c) Ingresos de patrocinadores y colaboraciones

Las cuantías satisfechas en un contrato de patrocinio están sujetas al IVA, a diferencia de las cantidades recibidas con un convenio de colaboración que no lo están.

d) Regla de prorrata

La Regla de prorrata surge cuando la ESFL realiza actividades sujetas y exentas, que no le permite la deducción total de la cuota de IVA soportado.

Por lo tanto, existe una serie de gastos sujetos a IVA, a los que se tendrá que aplicar la regla prorrata en función de los ingresos sujetos y de los exentos.

6.2.3. OTROS TRIBUTOS

6.2.3.1. *IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS*

Las ESFL acogidas al régimen fiscal de la Ley 49/2002, están exentas de este impuesto tanto en su modalidad de transmisiones patrimoniales, como de actos jurídicos documentados.

6.2.3.2. *TRIBUTOS LOCALES*

- Impuesto sobre actividades económicas (IAE)

Las ESFL están exentas por las explotaciones económicas exentas a que se refiere la ley de mecenazgo.

- Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)

La naturaleza de la exención en este impuesto es subjetiva. Las ESFL tienen derecho de exención del IBI en función de la titularidad de los bienes. Conviene recordar que este impuesto grava la propiedad, la titularidad de derechos reales de usufructo o de superficie o de una concesión administrativa sobre los bienes situados en cada término municipal.

Sin embargo, no es aplicable la exención a los bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo, aquellos que la norma fiscal se refiere como inmuebles “*afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades*” puesto que no se ejecutan en cumplimiento de sus fines específicos. Tampoco estarán exentos estos inmuebles aunque los ingresos de las rentas obtenidas de los mismos se dediquen al cumplimiento de los fines de la entidad.

No obstante, para ejercer el derecho de exención hay que comunicarlo previamente a los Ayuntamientos de cada municipio que son los que resuelven la concesión de la exención sobre cada uno de los inmuebles de los que sea titular la entidad una vez recibida su solicitud.

- Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVITNU)

La exención en este tributo también tiene un carácter subjetivo. Se pueden dar dos hechos imposables:

- Transmisión a título oneroso: Los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana estarán exentos para estas entidades siempre que los terrenos cumplan los mismos requisitos antes enunciados para la aplicación de la exención en el IBI.
- Transmisión a título lucrativo: en este caso existe exención siempre que el sujeto pasivo sea una ESFL.

- Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)

Si bien no se establecen exenciones específicas para ESFL en ninguna de las normas reguladoras de este impuesto⁴³, sí que se reconoce la posibilidad de que los ayuntamientos establezcan bonificaciones para determinadas construcciones, instalaciones y obras, cuyos dueños podrían ser ESFL. Solo se

43 Excepto para la Iglesia y sus entidades del artículo IV de los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede, que gozan de exención sus inmuebles así como las construcciones, instalaciones u obras, que se lleven a cabo en dichos inmuebles, refiriéndose solamente a aquellos inmuebles que también estén exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Para más detalles véase Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, del Ministerio de Hacienda. Igualmente se reconoce la exención del IBI a los inmuebles de las entidades de la Iglesia Católica y la Cruz Roja Española, en virtud de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 marzo).

Los tributos locales IBI, IIVITNU e IAE, son de aplicación directa para la Iglesia y sus entidades del artículo IV de los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede. Para el resto de entidades, se exige comunicación previa del ejercicio de la opción.

aplicarán si vienen recogidas en la respectiva ordenanza municipal y son solicitadas por el sujeto pasivo:

- Bonificación⁴⁴ de hasta el 95 % a favor de aquellas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo.
- Bonificación de hasta el 90% para aquellas que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de las personas con discapacidad.
- Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica:

Existe una exención objetiva condicionada por la clase de vehículo y su destino que puede afectar a algunas ESFL, como la prevista para las ambulancias y demás vehículos destinados a la asistencia sanitaria y traslado de heridos y enfermos⁴⁵. Igualmente, en los vehículos para personas de movilidad reducida⁴⁶.

6.2.4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA (RETENCIONES EN LOS PAGOS DE RENTAS)

Las obligaciones de las ESFL en este impuesto vienen determinadas por la práctica de retenciones sobre los importes pagados o a pagar.

Algunos pagos específicos en las ESFL llevan implícita la retención, por ejemplo, en la concesión de premios, o en su caso, los de reembolso por gastos del órgano de gobierno si superan los límites establecidos⁴⁷.

Sin embargo, los pagos por compensación de gastos como, por ejemplo, al voluntariado y a los miembros del órgano de gobierno, no llevarán retención. Es por ello, por lo que no debe existir duda de que no puede llegar a existir una relación laboral.

44 Para las bonificaciones del ICIO y las exenciones del Impuesto sobre vehículos sobre tracción mecánica, véase Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

45 La exención es de aplicación automática sin necesidad de que los sujetos titulares de estos vehículos lo soliciten, es decir, se puede aplicar directamente en la liquidación del impuesto.

46 Vehículos a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

47 El Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, del Reglamento del IRPF, en su artículo 12 indica que para calcular las cuantías exentas para la compensación de viajes en el ejercicio de la función de patrono o miembro del órgano de gobierno de la entidad se deben de comprobar en las leyes de presupuestos generales del Estado, pues es práctica habitual que todos los años se adecúen los límites de los importes exentos.

6.3. RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL POR IMPUESTOS Y SITUACIÓN FISCAL

En esta área los principales riesgos se refieren a los siguientes aspectos:

Nº	Descripción del riesgo	Afirmación financiera o de controles	Partidas afectadas	Respuesta de la entidad al riesgo	Respuesta del auditor. Procedimientos de auditoría
1	Régimen fiscal especial respecto al IS.	I, DyO, E/V	<ul style="list-style-type: none"> - Gastos por Impuesto sobre Sociedades. - Provisiones y contingencias. - Hacienda Pública deudora/ acreedora. 	- Evaluación del régimen aplicable en función de la ley de mecenazgo y de la norma del impuesto sobre sociedades.	<ul style="list-style-type: none"> - Revisión del análisis efectuado por la entidad. - Revisión de la documentación soporte obtenida (DGT, etc.). - Revisión del cálculo efectuado por la entidad. - Revisión del cálculo de la prorrata o aplicación del régimen de actividades diferenciadas.
2	Régimen de tributación del IVA.	I, DyO, E/V	<ul style="list-style-type: none"> - Gastos generales. - Activos fijos. - Provisiones y contingencias. - Hacienda Pública deudora/ acreedora. 	- Evaluación del régimen aplicable en función de la normativa fiscal aplicable al IVA.	<ul style="list-style-type: none"> - Evaluación de los recursos empleados por la Dirección en los cálculos. - Evaluación de potenciales riesgos de pasivos contingentes en función de las interpretaciones efectuadas por la Dirección.
3	Tributación imposición local sobre inmuebles (IBI, IIVITNU, ICIO).	I, DyO, E/V	<ul style="list-style-type: none"> - Activos fijos. - Provisiones y contingencias. - Hacienda Pública acreedora. 	- Seguimiento de las obligaciones tributarias por la imposición local sobre inmuebles.	<ul style="list-style-type: none"> - Revisión de actas si las hubiera. - Confirmaciones de asesores fiscales de la entidad.
4	Relaciones especiales con colaboradores (IRPF).	I, DyO, E/V	<ul style="list-style-type: none"> - Hacienda Pública acreedora por retenciones. - Provisiones y contingencias. 	- Evaluación del régimen de retenciones y retribuciones en especie aplicable.	

I: Integridad; **E/O:** Existencia u Ocurrencia de los hechos; **DyO:** Derechos y Obligaciones; **E/V:** Exactitud y Valoración; **CO:** Corte de Operaciones; **CI** Clasificación, y desglose, **VA:** Validez y Autorización; **S:** Seguridad de los datos y activos.

En este capítulo, al ser las respuestas de la entidad y del auditor similares para todos los impuestos, solo se contemplan apartados diferentes con concreciones específicas aplicables a cada uno de ellos, cuando proceda. En otro caso, tanto las respuestas del auditor como las de la entidad, son aplicables con carácter general a todos los tributos.

6.3.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD:

- Buscar asesoramiento profesional, en caso de duda, tanto en la definición del régimen aplicable, como en la determinación de la base imponible y confección de las declaraciones correspondientes y en relación con la sujeción o no al pago de los diferentes impuestos locales, así como a las retenciones a profesionales por las retribuciones de la prestación de servicios.
- Evaluar los riesgos potenciales o contingentes calculando las provisiones para riesgos fiscales cuando ciertos tratamientos pudieran ser cuestionados en el ámbito de una inspección fiscal.
- Evaluar y desglosar las contingencias puestas de manifiesto en cuentas anuales.

6.3.1.1. RÉGIMEN FISCAL RESPECTO AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Se refiere al denominado Impuesto sobre beneficios en la terminología contable, identificado como *"Impuesto a las Ganancias"* en la NIC 12 y que, tradicionalmente, desde el punto de vista fiscal, se conoce como Impuesto sobre Sociedades.

- En su caso, las entidades deberán determinar en qué medida son afectadas por la ley del impuesto sobre sociedades y cuál es el régimen específico que se les aplica.
- Elevar una consulta a la DGT, si se considera necesario, sobre la posibilidad de aplicación de régimen voluntario de la Ley 49/2002, o en caso de duda, el alternativo contemplado por el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas.

6.3.1.2. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DEL IVA

- Análisis de las interpretaciones de la DGT sobre regímenes fiscales diferentes en función de las actividades desarrolladas (actividades diferenciadas, prorrateada, etc.).
- Notificar la realización de explotaciones económicas a la Agencia Tributaria.
- Necesidad de buscar asesoramiento profesional en caso de duda respecto del régimen de IVA aplicable.

- Establecer un control sobre los tipos y naturaleza de los ingresos y gastos, que determine cuáles son las obligaciones fiscales derivadas de los mismos, así como el modo de valoración y registros.

6.3.1.3. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DEL IBI

- Consultar con la Administración local la posible exención respecto de los inmuebles en los que se realice la actividad afecta a los fines y que sean propiedad de la entidad.

6.3.1.4. RELACIONES ESPECIALES CON PROFESIONALES INDEPENDIENTES (IRPF)

- Llevar a cabo consultas a la DGT, o a especialistas, en caso de dudas sobre el régimen aplicable a las retenciones a profesionales de retribuciones por prestación de servicios.

6.3.2. RESPUESTA DEL AUDITOR:

- Revisar y extraer conclusiones del análisis efectuado por la entidad sobre la situación concreta que determina el régimen aplicable para cada uno de los tributos, sobre la situación concreta que implique la sujeción o no a los mismos y sobre el régimen de retenciones aplicable, especialmente para las retribuciones no dinerarias.
- Revisar la documentación soporte obtenida justificativa del régimen aplicable (DGT, Ayuntamientos, etc.).
- Evaluar la metodología empleada por la ESFL en sus cálculos.
- Revisar el cálculo del impuesto efectuado por la entidad.
- Evaluar potenciales riesgos de pasivos contingentes en función de las interpretaciones efectuadas por la Dirección.
- Solicitar confirmaciones de los asesores fiscales de la entidad.
- Analizar las actas de inspección o inspecciones en curso si las hubiera, indagando la situación de las actuaciones inspectoras en caso de que se estén llevando a cabo, así como que las posibles contingencias se encuentran adecuadamente registradas.

7

AUDITORÍA DE DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS

7.1. CONTENIDO DEL ÁREA A AUDITAR

La NIA-ES 250 de “*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*”, establece y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de verificar la aplicación de todas aquellas que afecten a la entidad auditada en la auditoría de sus estados financieros. En el caso de las ESFL, habrá que estar a lo que señala su propia normativa regulatoria y a la normativa fiscal que les atañe.

La responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es de la Dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, lo que significa que el auditor se debe asegurar de que las actividades que desarrolla la ESFL se realizan de conformidad a aquellas, incluido el cumplimiento de las que determinan la clase de información a revelar en los estados financieros.

La responsabilidad del auditor, en relación con la NIA 200-ES «*Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría*», apartado 15 (escepticismo profesional), es importante en este contexto, dada la variedad de normas legales y disposiciones reglamentarias que se refieren a todas las ESFL y a sus actividades, debiendo mantener una especial atención ante la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría, aplicados para formarse una opinión sobre las cuentas anuales, puedan alertar en caso de incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de irregularidad.

La NIA-ES 250 distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:

- Las que tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros. Pueden incluir los relativos, por ejemplo, a los impuestos, a las subvenciones, a los contratos con las Administraciones Públicas o los compromisos por pensiones.
- Las que, sin tener un efecto directo en todo ello, su cumplimiento puede ser fundamental para determinados aspectos operativos de su actividad, para su capacidad de continuidad como entidad en funcionamiento, para evitar multas o litigios cuyo coste sea necesario provisionar en los estados financieros, etc.

7.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES

7.2.1. PLAN DE ACTUACIÓN

El Anexo II del Real Decreto 1491/2011 establece un modelo para las fundaciones de competencia estatal donde se recogen también la previsión de ingresos y gastos presupuestarios junto con los objetivos y actividades programadas.

Las cuestiones más importantes que deben figurar dentro del plan de actuación obligatoriamente al menos son las siguientes:

- Los objetivos propuestos.
- Las actividades a desarrollar e información identificativa, tanto de las actividades propias como de las ajenas a dichas actividades propias.
- Información estimada de los gastos e ingresos de todas las actividades.
- Indicadores que permitan la comprobación del grado de cumplimiento y realización de cada objetivo y de cada actividad, respectivamente.

En definitiva, mostrará qué objetivos y actividades piensa realizar, con la previsión de los recursos a emplear, y de los ingresos a obtener por la entidad, señalando la naturaleza de su origen (subvenciones, rentas, aportaciones privadas, etc.)⁴⁸.

7.2.2. GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS ACTIVIDADES DE LA ENTIDAD

Otro aspecto específico para las fundaciones estatales y asociaciones de utilidad pública, es presentar la liquidación del plan de actuación o grado de cumplimiento de las actividades de la entidad al Protectorado, Ministerio del Interior o al registro donde le corresponda rendir cuentas. Se incluye en la nota de la memoria de las cuentas anuales denominada “actividad de la entidad”, que busca disponer de una información estructurada y desglosada que ayude a evaluar el grado de ejecución del plan de actuación.

Ello significa que habrá que liquidar el plan de actuación sobre los aspectos cuantitativos y cualitativos de los objetivos y actividades desarrolladas en el ejer-

48 Vid. para más detalles el apartado 11.3.2.1.

cicio con respecto a los previstos en el plan, detallando las desviaciones más significativas que se hayan producido e indicando las causas que las han ocasionado.

7.2.3. DOTACIÓN FUNDACIONAL

En el caso de que el valor registrado en el Protectorado de la dotación fundacional no se corresponda con el valor contable reflejado en el balance, se deberá realizar su conciliación en la memoria con las explicaciones oportunas sobre las diferencias, verificando, en su caso, la autorización del Protectorado.

Igualmente, en su caso, se deberá consignar en la memoria la conciliación entre el valor de los bienes afectados con el importe de la dotación fundacional.

7.2.4. MEMORIAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO

Las ESFL pueden llegar a elaborar a final de cada ejercicio con carácter adicional a las cuentas anuales las siguientes memorias:

- Memoria económica⁴⁹, cuyo contenido es de naturaleza fiscal y sirve para acreditar anualmente que se cumplen las condiciones de disfrute, en su caso, del régimen especial. Sus datos proceden de las notas fiscales de la memoria de las cuentas anuales.
- Memoria de actividades, que revela información cualitativa y cuantitativa similar a la nota de Actividad de la memoria de las cuentas anuales, con la finalidad de permitir al órgano de gobierno explicar a los diferentes grupos de interés las actividades desarrolladas con otro formato más divulgativo. Esta información puede realizarse con carácter voluntario o bien, estar requerido por su norma sustantiva, como sucede en el caso de las asociaciones de utilidad pública⁵⁰.

7.2.5. AUTOCONTRATACIÓN

La autocontratación consiste en el hecho de que los patronos de una fundación sean contratados por la misma, a título personal o mediante alguna persona jurídica controlada por ellos, para la prestación de servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones propias del cargo de patrono que ostentan. A cambio, podrán percibir una retribución, que será acordada por el Patronato de la fundación, salvo que el fundador lo impidiera mediante su prohibición expresa en los estatutos.

⁴⁹ Denominada así por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (art. 3.10^º) y cuyo contenido queda desarrollado en el Reglamento para la Aplicación Fiscal del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre).

⁵⁰ *Vid.* más detalle en el capítulo 11. Para su repercusión en el informe de auditoría puede consultarse más adelante el apartado 13.2.2.

- En el caso de las asociaciones de utilidad pública⁵¹, se contempla una situación parecida. Los miembros de los órganos de representación pueden percibir, en los términos y condiciones que determinen los estatutos, una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros de dichos órganos de representación⁵².

7.3. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

Las posibles políticas y procedimientos que puede implementar una ESFL con el objeto de prevenir y detectar incumplimientos legales y reglamentarios son:

- a) Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad debe cumplir.
- b) Contratación de asesores jurídicos que le ayude al seguimiento y cumplimiento de los requerimientos legales.
- c) Verificación de que los procedimientos operativos están diseñados para cumplir esos requerimientos.
- d) Desarrollo, promoción y observancia de un código de conducta, verificando que los empleados y voluntarios conocen ese código y están formados con arreglo a sus principios y actuaciones.
- e) Asignando responsabilidades adecuadas a una función de auditoría interna, a un comité de auditoría o a un responsable de cumplimiento normativo (*"compliance officer"* en terminología anglosajona), que supervise y gestione todas las cuestiones referidas al cumplimiento normativo.

7.4. RESPUESTA DE LOS AUDITORES

- Hay que tener en cuenta que el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y tampoco cabe esperar de él que pueda detectar todos los casos que se produzcan. Sólo es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error. En este sentido, como ya se comentará en el capítulo siguiente, deberá estar especialmente alerta a posibles sanciones pecuniarias por incumplimiento que pudieran imponerse a la entidad dado su efecto patrimonial inmediato.

51 En la memoria de actividades de las asociaciones de utilidad pública hay un apartado específico, el número 6.B, para describir estos puestos de trabajo y su remuneración. Para más detalles puede consultarse la Orden INT/1089/2014, de 11 de junio, por la que se aprueba el modelo de memoria de actividades a utilizar en los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

52 Estos casos se contemplan de igual modo en la Ley 49/2002, artículo 3.5°.

- Por su especial efecto reputacional en las ESFL, es adecuado mencionar que el auditor, con el objeto de verificar las situaciones por autocontratación con los patronos y, en su caso, con los miembros de los órganos de gobierno de la asociación declarada de utilidad pública o de la ESFL, tendrá que comprobar la coherencia de las cifras registradas en las cuentas de reembolso de gastos al órgano de gobierno, con el epígrafe de gastos profesionales, dado que en todo caso, estas situaciones que tendrían la forma de contratos mercantiles, se registrarían, bien dentro de los citados gastos profesionales, o bien como otros gastos generales, revisando si el valor de la contraprestación que debe recibir la fundación resulta adecuado y si el negocio jurídico de que se trate no encubre una remuneración por el ejercicio del cargo de patrono.

7.4.1. OBJETIVOS DEL AUDITOR ORIENTADOS A ESTA PARTE DE LA AUDITORÍA SON:

- a) Obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto del cumplimiento de las disposiciones legales por parte de la entidad auditada.
- b) Aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.
- c) Responder adecuadamente al incumplimiento o a la existencia de indicios de un incumplimiento identificado sobre estas situaciones durante la realización de la auditoría.

7.4.2. REQUERIMIENTOS DEL AUDITOR DERIVADOS DE LOS OBJETIVOS ANTERIORES:

- a) Al obtener conocimiento de la entidad, de acuerdo con la *NIA-ES 315 «Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno»*, el auditor deberá conseguir una comprensión suficiente del marco normativo aplicable a la entidad y del modo en que la misma cumple con dicho marco normativo.
- b) Deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada respecto del cumplimiento de las disposiciones legales, que puedan tener un efecto directo sobre la información a revelar en los estados financieros.

Para ello el auditor aplicará los siguientes procedimientos:

- Indagar ante la Dirección.
- Circularizar a abogados y a asesores legales de la entidad.

- Verificar la correspondencia con las autoridades que concedieron las licencias a la ESFL, o con los responsables de la regulación.
- Obtener de la dirección manifestaciones escritas de todos los incumplimientos conocidos, indicando su causa y justificación, o la existencia de indicios sobre los mismos.

A continuación, a título enunciativo, se detallan diversas cuestiones que pueden indicar indicios de incumplimiento:

- Investigaciones en curso por parte de organismos oficiales.
- Pagos por servicios no especificados.
- Realización de compras a precios significativamente superiores al precio de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo.
- Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes y servicios realizados a cuentas situadas en países distintos de los de procedencia de los bienes y servicios.
- Pagos en moneda extranjera sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
- Existencia de sistemas de información que, voluntariamente o accidentalmente, no proporcionen una adecuada pista de auditoría.
- Transacciones con una documentación de escaso nivel de calidad informativa o con incongruencias.
- Transacciones no autorizadas o inadecuadamente registradas.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

8

PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE

8.1. CONCEPTO DE FRAUDE EN LA AUDITORÍA Y FACTORES DE RIESGO

Según se contempla en las normas de auditoría, las incorrecciones en las cuentas anuales pueden deberse a fraude o a error. La distinción entre ambas situaciones es que la acción u omisión concreta que da lugar a la incorrección, sea o no intencionada.

El fraude se define en la NIA-ES 240, *“Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude”*, párrafo 11 a) como *“un acto intencionado realizado por una o más personas de la entidad o tercero, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal”*.

Los responsables del gobierno de la entidad son los principales responsables de la prevención y detección del fraude, mientras que el auditor solo es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error.

La obligación general de llevanza de los libros de contabilidad y de formulación de las cuentas con claridad, así como de que dichas cuentas muestren la imagen fiel del sujeto contable, no son sino el reflejo de la necesidad de veracidad de la información contable, o dicho en otros términos, de la inexistencia de incorrecciones. Por lo tanto:

- Tales incorrecciones pueden deberse a “error”, entendiéndose por tal cualquier dato contrario a la veracidad de las cuentas debido a un hecho fortuito involuntario.
- Por su parte, el término “fraude” empleado por las NIA-ES, hace referencia a aquellos datos en los que se aprecia una falta de veracidad en las cuentas generada de un hecho voluntario como consecuencia de una voluntad de engaño. En este sentido se estaría más próximo al término jurídico de “dolo” o de “hecho ilícito”, que al término de “fraude” empleado en la normativa contable.

En definitiva, la expresión fraude a los efectos de la auditoría debe interpretarse en el sentido gramatical de “*acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros*”, que recoge como segunda acepción el Diccionario de la Real Academia Española, sin que tenga una implicación penal específica a priori.

8.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES DE LA PREVENCIÓN Y CONTROL DEL FRAUDE

La exposición al riesgo de fraude en las ESFL se puede analizar a través del flujo de sus actividades de gestión:

- a) Un primer estadio en la captación de fondos:
 - Fondos privados: aportaciones de donantes, legados y convenios de colaboración empresarial.
 - Subvenciones y contratos públicos: Administración Local, Autonómica, Central, Europea.
- b) Un segundo estadio en la gestión de los fondos:
 - Gastos de personal: Imputación de costes o de horas de un modo desproporcionado.
 - Gastos de administración. Tanto los directamente ocasionados por la gestión del patrimonio como los resarcibles a los patronos y miembros del órgano de gobierno.
 - Subcontratación de actividades. Se suelen encontrar como sectores con riesgo entre otros, la consultoría, la formación, seminarios y conferencias y, en su caso, la construcción⁵³.
 - Segregación inadecuada de la gestión de compras.
- c) Un tercer estadio lo constituye la ejecución de actividades y programas:
 - Inversión de fondos.
 - Ejecución de las actividades.
 - Distribución de fondos a otras ESFL.
 - Operaciones con entidades vinculadas.

53 Para más información puede consultarse los informes y guías prácticas de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF) de la Comisión Europea sobre los programas operativos.

8.3. FACTORES DE RIESGO

Centrados en el punto anterior, existen dos tipos de errores o irregularidades intencionadas relevantes en la auditoría, que son los resultantes de:

- El uso de información financiera fraudulenta.
- La malversación de fondos.

A- El uso de información fraudulenta:

Como tales podemos identificar:

- a) Diversos factores como la falta de segregación de funciones en instituciones con la administración acumulada en una única persona, o con una estructura organizativa compleja o inestable sin los controles compensatorios necesarios. Ambos supuestos constituyen un importante factor de riesgo que puede dar lugar a informaciones financieras no veraces.
- b) En cuanto a elusiones de disposiciones legales con perjuicio a terceros, cabe señalar que uno de los posibles perjudicados puede ser la Hacienda Pública, de modo que es de especial importancia la consideración sobre los requisitos que han de cumplir las fundaciones, asociaciones y otras ESFL para que puedan disfrutar del régimen fiscal especial ventajoso previsto para las mismas frente al régimen general.
- c) Otra motivación que pueden tener las ESFL para emitir información financiera fraudulenta puede estar provocada por la necesidad de demostrar el cumplimiento de los requerimientos necesarios para la obtención de subvenciones o ayudas públicas, o para justificar el uso de los fondos recibidos según se haya estipulado en las bases reguladoras de la subvención y, de este modo, cometiendo actuaciones irregulares, evitar tener que hacer reintegros.

B- La malversación de fondos:

Dentro de este concepto podemos apreciar lo siguiente:

- a) El propio fin no lucrativo de estas entidades, conlleva una gestión de más difícil medición frente a la que puede ser propia de una sociedad mercantil, y el hecho de manejar en muchos casos recursos donados, puede llegar a favorecer las oportunidades de apropiación indebida de activos por parte de personal infiel dentro de las ESFL. Por estas razones, es de especial importancia el control sobre las donaciones recibidas y sobre la aplicación de las mismas a los fines previstos, así como la pertinente justificación del cumplimiento de las condiciones por parte de los distintos sujetos para ser beneficiarios de una subvención o cobro de fondos sociales.

- b) Por otro lado, las ESFL, como cualquier otra entidad, tanto lucrativa como no lucrativa, son titulares de un patrimonio propio e independiente que les permite desarrollar su actividad y cumplir la finalidad para la cual fueron constituidas, el cual es independiente del privativo de los miembros de la entidad. De este modo, los bienes adquiridos con el patrimonio de la entidad, son propiedad exclusiva de la misma, por lo que el auditor ha de prestar atención especial a que los miembros de la ESFL no puedan hacer un uso indebido de los mismos en su propio provecho.
- c) El desvío de los fondos recibidos con fines distintos de aquellos para los que fueron concedidos en un principio.

8.4. RESPUESTAS DE LA ENTIDAD

La Dirección de la entidad es responsable de establecer, diseñar, mantener y supervisar los programas y controles para prevenir y detectar el fraude.

En este ámbito se puede diferenciar entre:

1. Programas y controles generales diseñados para prevenir, disuadir y detectar fraudes, incluyendo los orientados para promover una cultura de honestidad y comportamiento ético en la entidad: la difusión de un código ético, de los valores y misión de la entidad, el establecimiento de un canal de denuncias, la formación en ética y valores de sus empleados y voluntarios, etc.
2. Controles específicos diseñados para mitigar los riesgos generados por fraudes en áreas concretas o transacciones determinadas.

Es importante que las entidades dispongan en función de su dimensión y de sus riesgos de un sistema eficaz de prevención, detección y persecución de las situaciones irregulares, es decir, de un sistema de gestión del riesgo de fraude. Unos elementos básicos de este sistema lo compondrían:

- **Política antifraude:** Disponer de una política antifraude, lo que supone diseñar una estrategia, difundir una cultura antifraude en la organización, elaborar un canal de denuncias, publicar la política y revisarla periódicamente.
- **Prevención:** Implantar técnicas de prevención, como puede ser la asignación de responsabilidades sobre el control y la gestión o la publicación y adhesión a un código de conducta.
- **Detección:** Implantar técnicas de detección, mediante controles, bien a través de indicadores, bien mediante evaluación periódica del riesgo o bien mediante la auditoría interna.
- **Corrección:** Definir un procedimiento de investigación desde el momento que se detecta hasta su resolución. Es fundamental establecer el régimen sancionador con aplicación de medidas correctivas.

8.5. RESPUESTA DE LOS AUDITORES

Como en otras áreas de auditoría, el auditor, una vez identificados los riesgos, los ha de evaluar, comprobando su cobertura y mitigación prevista respecto de ellos por parte de la Dirección para dar a los mismos un enfoque o respuesta de auditoría.

En la identificación de los factores de riesgo de fraude las acciones que el auditor realizará serán:

- Evaluar el marco de control interno de la entidad, para lo que obtendrá un conocimiento de las actividades de control para evaluar los riesgos de que se produzcan errores materiales en las cuentas anuales, así como de la normativa que esté obligada a cumplir la ESFL en razón de su actividad (ley de subvenciones, ley de contratos públicos, ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, etc.) Para ello considerará el nivel de supervisión adecuado de la Dirección y la posibilidad e importancia de que ésta se salte tales controles.
- Comentar con el equipo del trabajo la identificación de oportunidades, actitudes e incentivos que pueden dar lugar a fraudes, y los efectos que se pueden producir, esto es, en dónde y de qué modo podrá afectar esta situación a las cuentas anuales de manera que lleguen a ser significativamente incorrectas.
- Efectuar una revisión analítica preliminar para detectar variaciones inusuales o inesperadas, considerando la fiabilidad de los datos utilizados y utilizando tanto información financiera como no financiera.
- Realizar entrevistas con la Dirección y otros empleados, auditores internos y responsables de los órganos de gobierno de la entidad, contrastando sus respuestas con otra información adicional que haya obtenido.

Como procedimientos específicos, el auditor diseñará un plan de revisión que cubrirá aquellas áreas que en todo tipo de entidades se deben verificar, y que resumidamente consisten en:

- Comprobar la adecuación de los asientos contables, y en especial, los asientos de ajuste o de regularización del ejercicio para la preparación de las cuentas anuales.
- Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos, las políticas contables relacionadas con mediciones subjetivas, y si las circunstancias en cuanto a los juicios formulados y decisiones tomadas por la Dirección son razonables; y analizar, asimismo, los juicios e hipótesis relacionadas con las estimaciones en el ejercicio anterior.

- Evaluar la razonabilidad o fundamento de transacciones significativas que estén fuera del curso normal de su actividad, o que sean inusuales, en especial las transacciones realizadas con partes vinculadas.

Adicionalmente el auditor realizará procedimientos específicos adecuados para:

- Evaluar el impacto que producen en las cuentas anuales de una ESFL los informes de revisión emitidos por otras autoridades revisoras sobre el cumplimiento de la normativa específica que les sea aplicable.
- Verificar que la memoria de las cuentas anuales incluye los desgloses y revelaciones necesarios y específicos para estas entidades, tal y como se explica en el capítulo 11 de “Auditoría de desgloses en las cuentas anuales” para conseguir una mayor transparencia y entendimiento de su actividad.

También es importante en la ejecución de los procedimientos de auditoría hacer pruebas de impredecibilidad⁵⁴ en áreas o momentos en los que la entidad no espere ser revisada, así como, en caso necesario, contar con el trabajo de expertos para valoraciones o verificaciones concretas.

Si el auditor, a lo largo de la realización de su encargo de auditoría, identifica un fraude relacionado con el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo por parte de la ESFL auditada, o tiene indicios de que lo haya, en primer lugar, hablará con el órgano de administración correspondiente y si no subsanara la situación o no tomara medidas, tras la correspondiente comunicación interna a los órganos con competencia en cada firma de auditoría y el asesoramiento legal oportuno, determinará si tiene la responsabilidad de informar de ello a un tercero ajeno a la entidad, como puede ser el SEPBLAC⁵⁵. Para ello, deberá confirmarse la certeza y no la mera sospecha. En estas circunstancias, la responsabilidad legal del auditor debe prevalecer sobre el deber de confidencialidad⁵⁶.

54 Incorporar un factor de impredecibilidad en las pruebas, puede consistir en realizar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia más adelantada al cierre del ejercicio con el fin de identificar cantidades que parezcan inusuales como, por ejemplo, cambiar las fechas de análisis de las conciliaciones bancarias, cambiar la muestra o la fecha de proveedores a circularizar o simplemente, aplicando procedimientos de auditoría en centros seleccionados sin anunciarlo previamente.

55 Acrónimo del Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención y Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias dependiente del Banco de España.

Hay que tener en cuenta que el Reglamento del Real Decreto 304/2014 a efectos de cumplimiento de la Ley 10/2010 de Prevención de Blanqueo de Capitales establece como entidades supervisoras de las fundaciones y asociaciones a las Administraciones Públicas o sus organismos dependientes que otorguen subvenciones a fundaciones y asociaciones, a los Protectorados y a los organismos encargados de la verificación de la constitución de asociaciones.

56 Tal y como establece la LAC en su artículo 31.

9

CONTINUIDAD DE LA ENTIDAD AUDITADA

9.1. CONTENIDO DEL ÁREA A AUDITAR

9.1.1. INTRODUCCIÓN: PRINCIPIO DE GESTIÓN CONTINUADA

El principio contable de entidad o empresa en funcionamiento, que nace a partir del principio de gestión continuada o *“going concern”* (en su terminología en inglés), se ha reforzado por la profesión de auditoría en los últimos cuarenta años a raíz de su aplicación motivada por el impacto de las sucesivas crisis económicas y financieras en la ruina y quebranto de las empresas y la presunta responsabilidad de los auditores en su vaticinio.

Parte de la hipótesis de que la entidad va a proseguir su actividad en el futuro, sin que se prevea un cese o interrupción brusca de la misma; suposición que es necesaria para la formulación periódica de las cuentas anuales.

La NIA-ES 570 (Revisada) *“Empresa en funcionamiento”* se ocupa de este asunto. Orienta la actuación profesional del auditor para la obtención de evidencia sobre la continuidad o no de la entidad, factores causantes o mitigantes sobre la aplicación del principio contable de empresa en funcionamiento, obligaciones y relaciones con la Dirección, tipos de informes y su incidencia sobre la entidad y terceros relacionados y el alcance y mitigación de la responsabilidad del auditor y sus limitaciones para la predicción de hechos futuros.

9.1.2. CONCEPTO DE ENTIDAD EN FUNCIONAMIENTO

Para las entidades sin fines lucrativos el PCESFL ha adaptado el principio contable de Empresa en funcionamiento y lo ha denominado como de Entidad en funcionamiento.

De hecho, en su primera parte, el Marco Conceptual de la contabilidad, lo enumera como el primero dentro de los principios contables aplicables, y lo describe en los siguientes términos:

“Entidad en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la actividad de la entidad destinada a la consecución de sus fines continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan, la entidad aplicará las normas de registro y valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, hacer entrega del patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.”

Por otra parte, en la norma de “Hechos posteriores al cierre del ejercicio” del PCES-FL se establece que *“En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la entidad o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.”*

9.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES DE CONTINUIDAD DE LA ENTIDAD

9.2.1. CONSIDERACIONES EN FUNCIÓN DEL TIPO DE ESFL

Este principio contable de Entidad en funcionamiento no responde en las ESFL a un concepto de fondo económico o financiero puro (la aparición de un beneficio), sino más bien al mantenimiento de la actividad de servicios prestados o la capacidad de la entidad para cumplir con sus fines propuestos.

Dependiendo de la clase de entidad de que se trate hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Cuando se trate de ESFL diferentes a fundaciones, como es el caso de las asociaciones, en las que sus presupuestos de gastos se cubren con aportaciones periódicas de los socios, su viabilidad estará asegurada en la medida en que dichos socios estén dispuestos a asumir mayores cuotas o menores servicios.
- Las fundaciones que dependen de una dotación fundacional se pueden encontrar en situación comprometida de viabilidad futura, ya que dicha dotación puede llegar a agotarse si no se renueva con aportaciones o con rendimientos de inversiones realizadas con posterioridad al momento inicial.

En este sentido, cuando se observe en las cuentas anuales una reducción importante de los fondos propios de estas entidades durante dos ejercicios consecutivos, de manera que pueda poner en riesgo la consecución de sus fines, el Protectorado puede y debe tomar la iniciativa de requerir al Patronato que adopte las medidas oportunas ante esta situación. Los Patronos deben tomarlas para subsanar las situaciones de dificultad en la continuidad de las operaciones, siempre manteniendo la preceptiva comunicación y aprobación de los planes elaborados.

9.2.2. EXTINCIÓN DE UNA ENTIDAD SIN FINES LUCRATIVOS⁵⁷

9.2.2.1 FUNDACIÓN

Legalmente, una fundación se extinguirá cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- a) Cuando expire el plazo para el que fue constituida.
- b) Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.
- c) Cuando sea imposible la realización del fin fundacional.
- d) Cuando en una operación de fusión la entidad haya sido absorbida.
- e) Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.
- f) Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las leyes.

9.2.2.2. ASOCIACIÓN

Por su parte, una asociación se extinguirá cuando se dé alguno de los siguientes casos:

- a) Ante situaciones previstas en los estatutos y, en su defecto, por la voluntad expresada por los asociados en la Asamblea General convocada para ello.
- b) Expiración del plazo de duración previsto en su constitución.
- c) Haber realizado el fin para el cual se constituyó.
- d) Imposibilidad de aplicar los medios precisos a la actividad para el fin por el que se constituyó.
- e) Sentencia judicial firme.

⁵⁷ Vid. también Código Civil (artículo 39) y respectivamente, la Ley 50/2002 de Fundaciones y la Ley 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación.

9.3. RIESGOS SOBRE LA CAPACIDAD DE LA ENTIDAD PARA CONTINUAR COMO ENTIDAD EN FUNCIONAMIENTO

A continuación se ofrecen algunos ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como entidad en funcionamiento:

9.3.1. FINANCIEROS

- Relacionados con la solvencia de la entidad a corto plazo:
 - Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
 - Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Relacionados con una financiación desequilibrada o carente de recursos:
 - Excesiva dependencia de la financiación ajena (subvenciones públicas) para la obtención de nuevos recursos.
 - Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo de nuevas actividades o proyectos.
 - Empeoramiento en la generación de recursos propios de la entidad.
 - Agotamiento de la dotación fundacional.
 - Disminución relevante de las cuotas de asociados.

9.3.2. OPERATIVOS

- La pérdida de personal clave en la Dirección o gestión de la entidad.
- Creciente conflictividad laboral.
- La inestabilidad política o graves conflictos en el lugar donde desempeñe su actividad la entidad.

9.3.3. OTROS

- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.
- Deuda elevada en Administraciones Públicas que les obligue a reducir de forma significativa o incluso a suprimir subvenciones, que afecten a la entidad.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afecten negativamente a la entidad.

Puede ocurrir también que, junto con los factores que suscitan dudas sobre la continuidad de la entidad, se den otros que los justifican, reducen su efecto o incluso ser capaces de cancelarlo. Estos pueden generarse por decisiones de la Dirección como medidas correctoras de los problemas o por otras causas. A modo de ejemplo, se pueden citar algunos de estos factores atenuantes:

- La entidad puede tener capacidad para reducir costes y gastos de forma significativa.
- La entidad puede concertar nuevos préstamos a largo plazo sustituyendo los anteriores.
- El apoyo concertado de partes vinculadas.

9.4. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

La valoración por parte de la Dirección de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre la previsible evolución futura de la misma, incierta por naturaleza. Para ello se considerará la dimensión y complejidad de la entidad junto con la naturaleza y condiciones de su actividad, así como el grado en que los factores externos inciden en ella. Y todo ello se basará en la información disponible en el momento en que el juicio se formule.

La entidad debe proporcionar toda la información necesaria que se habrá de incorporar en la memoria respecto de las dudas que suscite la utilización del principio de entidad en funcionamiento, así como cualquier hecho posterior que pueda cuestionarlo, valorando la capacidad de la entidad para mantenerse dentro de su actividad como entidad en funcionamiento en un futuro previsible, teniendo presentes los diferentes factores causantes de duda y, en su caso, los planes futuros para remediar tal situación.

9.5. RESPUESTA DE LOS AUDITORES

Conforme a lo establecido en la NIA-ES 570 (Revisada) *“Empresa en funcionamiento”*, el auditor tiene la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización por parte de la Dirección del principio contable de entidad en funcionamiento en lo que respecta a la preparación de las cuentas anuales, es decir, la consecución del objetivo de proseguir el funcionamiento de sus actividades. También debe concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar en un horizonte próximo como entidad en funcionamiento. Los requerimientos a este respecto son los mismos que en cualquier entidad lucrativa, si bien los factores que generan duda respecto a la continuidad de la ESFL serán más específicos dependiendo de la propia actividad de estas instituciones.

En primer lugar, con carácter general, como parte de los procedimientos de valoración del riesgo en conformidad con la NIA-ES 315 *“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”*, el auditor identificará si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento. Algunos ejemplos de estas situaciones se han visto en el apartado 9.2.2.

A continuación, determinará si la Dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar en funcionamiento y discutirá si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre dicha capacidad, en cuyo caso, el auditor necesitará conocer los planes de la Dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones.

Posteriormente, revisará la valoración realizada por la Dirección, indagando sobre hechos o condiciones posteriores.

Finalmente, comprobará que en la memoria se desglosan todos los factores causantes y mitigantes de duda sobre la continuidad de la entidad dentro del horizonte de un periodo previsible.

En los casos en que se produzca un retraso significativo en la formulación de las cuentas anuales por los responsables del gobierno de la entidad, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si considera que el mismo puede estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la capacidad de continuar como entidad en funcionamiento, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que considere necesarios, entre los que cabe citar los siguientes:

- a) Solicitar a la Dirección la valoración de la capacidad de la entidad de continuar en funcionamiento, si es que antes no lo había hecho.
- b) Evaluar los planes de la Dirección en cuanto a actuaciones futuras, especialmente cuando sea probable que el resultado de dichos planes mejore la situación, y si esos planes son factibles teniendo en cuenta las circunstancias.
- c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo, evaluar la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el mismo. Igualmente verificará si las hipótesis en las que la Dirección de la entidad basa dicho pronóstico, están adecuadamente fundamentadas.
- d) La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la Dirección de sus repercusiones financieras.
- e) La confirmación de la existencia y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero.

- f) Tomar en consideración la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional posterior al cierre desde la fecha en la que la Dirección hizo su valoración.
- g) Solicitar manifestaciones escritas a la Dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuación futura y sobre la viabilidad de dichos planes.
- h) Análisis de la evolución de la dotación fundacional, en el caso de las fundaciones y análisis de la continuidad de las aportaciones de asociados, en el caso de las asociaciones.

La NIA-ES 701 “*Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*” reconoce, que cuando sea de aplicación, los asuntos relacionados con la Entidad en funcionamiento se pueden considerar cuestiones clave en el informe de auditoría.

10

AUDITORÍA DE COMPONENTES Y OTRAS SITUACIONES

Una problemática específica en este tipo de entidades es la delimitación de lo que constituye propiamente el ámbito de la entidad a que se refieren las cuentas anuales, es decir, el sujeto contable de los estados financieros auditados, y los diversos componentes que pueden incluirse en el mismo.

Puede ser frecuente en este tipo de instituciones que existan redes de vinculación que ocasionen dificultades en la separación de diferentes personalidades jurídicas por compartir actividades o funciones bajo diversos nombres, como pueden ser confederaciones, federaciones, corporaciones, conglomerados, uniones de asociaciones y plataformas, es decir, asociaciones de segundo nivel.

A este respecto, las normas de adaptación definen el concepto⁵⁸ de “red de entidades sin fines lucrativos” como “*una estructura organizada de entidades sin fines lucrativos, que tienen por objetivo la cooperación para el mejor ejercicio de sus fines sociales*”.

Por otro lado, pueden existir centros de operaciones diferenciados manejando su propio presupuesto y contando con una determinada autonomía de gestión y que pertenezcan a una misma entidad jurídica.

10.1. COMPONENTES DE ENTIDADES

Además de las sociedades que componen un grupo para el cual se presenten unas cuentas consolidadas, los centros de operaciones que puede haber en una misma entidad se consideran “componentes” de la misma. Centros de operaciones representados y gestionados mediante una sola entidad, con una única personalidad jurídica, los cuales pueden ser sucursales o establecimientos permanentes.

Asimismo, un conjunto de entidades con diferente forma jurídica, como puede ser el caso de fundaciones, cooperativas o empresas de inserción pueden formar

58 Vid. también la definición de la nota 25 anterior.

parte de un grupo y constituir, a efectos de consolidación, un único sujeto contable independiente, si comparten una unidad de dirección de la actividad.

Para preparar las cuentas anuales consolidadas de un grupo, a partir de las cuentas anuales individuales de las entidades que lo forman (en este caso, entidades sin fines lucrativos), se ha de considerar también el proceso de compilación o integración de la información financiera proveniente de los diversos componentes de una misma entidad, así como la homogeneización de políticas y criterios contables para todo el conjunto.

A efectos de consolidación, en relación con la problemática asociada al trabajo de los auditores de los componentes, se ha de considerar lo indicado por la NIA-ES 600 “*Consideraciones especiales - Auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*”, teniendo en cuenta que en la ley aplicable a fundaciones existe la obligación de consolidar, en el supuesto de que participen en sociedades mercantiles y se encuentren en cualquiera de los supuestos previstos para la sociedad dominante en la legislación correspondiente. Por otra parte, no hay que olvidar que, además de la elaboración y presentación de dichas cuentas anuales consolidadas, cada una de las entidades que entren en la consolidación, deberá presentar también sus cuentas anuales individuales.

Por lo que respecta a las asociaciones, tanto si se tratan o no de utilidad pública, su legislación sustantiva no establece ninguna obligación de formular cuentas consolidadas, y el Real Decreto 1491/2011 solamente se refiere a las fundaciones⁵⁹.

10.2. CUENTAS COMBINADAS DE UNA RED DE ESFL

La normativa contable regula la preparación de las cuentas anuales de la entidad y sobre ella, se aplica el trabajo de auditoría de cuentas sobre la entidad individualmente considerada.

Adicionalmente, las normas⁶⁰ de adaptación contemplan la elaboración voluntaria de cuentas agregadas o combinadas de las entidades que integren una “*red de entidades sin fines lucrativos*”⁶¹ estableciendo la obligatoriedad de formularlas aplicando en lo que sea factible las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas⁶².

Cabe entender que dado que la normativa específica de contabilidad a la que se encuentre sujeta la entidad, en este caso, la red de ESFL, que decide voluntariamente la integración de cuentas, contempla la elaboración y presentación de las

59 Disposición adicional primera. Cuentas anuales consolidadas del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

60 *Ibid.*

61 *Vid.* nota 25.

62 *Vid.* Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, modificado por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre.

mismas agregadas o combinadas conforme a un marco normativo de información financiera, la verificación de tales cuentas anuales tendrá la consideración de actividad de auditoría de cuentas bajo su normativa reguladora en España⁶³.

A diferencia de lo anterior, la preparación de estados financieros referidos a una misma actividad realizada entre diversas entidades bajo una misma unidad de decisión sin que sean consideradas una red de ESFL, estaría dentro de lo que se denomina “*estados financieros combinados*” y el trabajo que habría que llevar sobre los mismos ya no sería el propio de una auditoría regulada, ya que no es obligatorio la realización de un trabajo de auditoría de una red de entidades que no son susceptibles de consolidar⁶⁴.

10.3. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

Las relaciones entre los diversos componentes de la entidad que prepara la información financiera, ha de documentarse de modo que quede constancia de los convenios o acuerdos que determinan la actividad que lleva a cabo el conjunto de componentes que constituyen la entidad que reporta.

En la medida en que se formulen cuentas anuales, bien individuales de la entidad en la que se recopila información de diversos componentes, o bien que se preparen cuentas anuales consolidadas o cuentas combinadas de una red de ESFL, se ha de definir un responsable de su formulación con el cual el auditor mantendrá las relaciones de trabajo correspondientes.

10.4. RESPUESTA DE LOS AUDITORES

Además de los requerimientos establecidos por la NIA-ES 600, a este respecto, al auditor le resulta importante:

- Leer y entender la documentación de este tipo de relaciones o convenios entre diversas instituciones o entre los componentes de una misma entidad para determinar cuáles son los más significativos en los que centrará su trabajo.
- En todo caso, ha de mediar una petición del encargo del auditor principal al auditor del componente, el cual normalmente enviará instrucciones para realizar la revisión que le corresponda efectuar a dicho segundo auditor.
- Necesidad de evaluar la aplicabilidad de las normas de auditoría a efectos de determinar el tipo de informe de auditoría a preparar.

63 BOICAC N° 105/2016 Consulta de auditoría N° 1 de Marzo 2016.

64 Si la entidad encarga al auditor un trabajo de auditoría, se estaría ante un caso de auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, que como se ha comentado en el apartado 1.1. y en la nota 17, se encuentra fuera del alcance de este documento.

11

AUDITORÍA DE LOS DESGLOSES EN LAS CUENTAS ANUALES

La auditoría de los desgloses informativos que deben incorporarse en las cuentas anuales constituye la revisión de un área de riesgo para el auditor de cualquier entidad. En general, en esta área, los riesgos suelen ir asociados a omisión de información, insuficiencia o incorrección en la misma. Es responsabilidad del auditor verificar que las cuentas anuales de la entidad auditada incluyen toda la información requerida por la normativa legal vigente.

Cuando se trata de entidades con una singularidad especial, como puede ser el caso de las ESFL, es habitual que el volumen de desgloses requeridos por la norma contable básica (Real Decreto 1491/2011, en el caso que nos ocupa) se vea incrementado por los posibles requerimientos derivados de determinada legislación sustantiva como es el caso de las leyes de fundaciones y de las leyes de asociaciones (tanto estatales como autonómicas), por mencionar las más comunes, sin olvidar la norma reguladora del régimen fiscal especial aplicable a estas entidades.

Esta dificultad para el auditor es la principal razón por la cual la Comisión ha decidido crear un apartado específico y separado en el que relacionar los desgloses requeridos y comentar, en algunos casos, la problemática para el auditor ligada a los mismos. Esto no es óbice para que en algunos de los apartados anteriores, especialmente en el relativo a “Disposiciones legales y reglamentarias” del capítulo 8, se hayan incluido comentarios que, ciertamente, se podrían considerar también desgloses en buena medida.

Por otra parte, la NIA-ES 720 (Revisada) “*Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*”, se podría aplicar a otra información requerida por la

legislación sustantiva de diversos tipos de ESFL, como es el caso de la memoria de actividades prevista para las asociaciones declaradas de utilidad pública⁶⁵.

En este caso, la memoria de actividades estaría sujeta a los requisitos de la NIA-ES 720 (Revisada) al considerar que forma parte del informe anual de la entidad definido en la misma⁶⁶.

Cuando la información adicional sobre actividades (o de otra índole) no venga contemplada por su regulación sustantiva, las ESFL voluntariamente podrían formular dicha información adicional (memoria de actividades, etc.). En tal caso, debería procederse con las mismas pautas que el caso anterior, aunque en estos supuestos la obligación anterior no alcanzaría al resto de ESFL.

No obstante, es recomendable para los auditores que toda la documentación generada por las entidades, de cualquier índole, que no forme parte desde una óptica legal de las cuentas anuales, se presente, si es que la Dirección de la entidad quiere hacerlo, en documento separado de las mismas con objeto de clarificar que esta información no forma parte de las cuentas anuales y, en consecuencia, su revisión, quedaría fuera de la responsabilidad del auditor, no siendo necesario hacer mención a la misma en los informes de auditoría.

11.1. CONTENIDO DEL ÁREA A AUDITAR

Los desgloses a los que en el curso de la auditoría de una ESFL se pueden tener que enfrentar los auditores, se pueden clasificar en dos tipos, según estén relacionados con:

- Las especificidades que presentan en las ESFL ciertas áreas del balance y cuenta de resultados.
- El cumplimiento de alguna norma o normas sustantivas que regulen la entidad de que se trate, o cualesquiera otros requerimientos de distinta naturaleza que pudiera afectarle.

⁶⁵ Especialmente, por lo que respecta a las ESFL, se exige en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública y en la Orden INT/1089/2014, de 11 de junio, aprueba el modelo de memoria de actividades a utilizar en los procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

⁶⁶ “Informe anual” se define en la NIA-ES 720 (Revisada) como el “documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno”.

11.2. DIFERENCIAS Y PECULIARIDADES DE LOS DESGLOSES

En los siguientes apartados se enuncian aquellos que se consideran más relevantes, con objeto de que sirvan de ayuda a los auditores que hayan de revisarlos, fundamentalmente, de cara a la memoria de las cuentas anuales.

Como exigencia de desglose derivada de la regulación específica, nos estamos refiriendo a aquella contemplada expresamente por alguna norma reguladora de cada tipo de entidad (fundaciones, asociaciones, etc.) con independencia de que el PCESFL y el PCPYMESFL pudieran haber incorporado algunos de esos requerimientos, con ánimo, por parte del legislador, de generar un texto normativo desde el punto de vista contable, lo más completo posible. Lo más importante en este caso, es que el auditor debe estar alerta ante los posibles cambios que se produzcan, puesto que, con el trascurso del tiempo, la regulación sustantiva, fiscal, etc. puede ampliar o modificar los requerimientos actuales.

La responsabilidad del auditor no queda, por tanto, limitada a verificar la inclusión o no de cierta información en las cuentas anuales (integridad), sino que se extiende a la verificación de la información incorporada en las cuentas (exactitud y veracidad).

11.3. RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL POR DESGLOSES

11.3.1. DESGLOSES EN LA MEMORIA DEL PCESFL Y PCPYMESFL

El modelo de cuentas anuales normal incorpora requerimientos más o menos extensos. Sin embargo, hay que tener en cuenta que, a partir del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, el nuevo modelo de memoria abreviada y de PYMES-FL queda reducido solo a 10 puntos o notas⁶⁷. El modelo de memoria simplificado deberá reducirse en el mismo sentido.

De forma resumida, podemos enunciar los desgloses en los siguientes:

a) Elementos de las cuentas anuales propios de las ESFL

– Bienes integrantes del Patrimonio Histórico.

Dentro de estos bienes es conveniente reseñar como nota especial a:

- Obras de arte y objetos de colección: Indicando si están declaradas o no como integrantes del Patrimonio Histórico español, incluyendo una descripción de su naturaleza, medio de adquisición, contraprestación pagada, razones para su amortización o no, existencia de costes de su

⁶⁷ Según el Real Decreto 602/2016 artículo 1 Trece, son los siguientes: 1. Actividad de la empresa (entidad en caso de ESFL) 2. Bases de presentación de las cuentas anuales 3. Normas de registro y valoración 4. Inmovilizado material, intangible e inversiones mobiliarias 5. Activos financieros 6. Pasivos financieros 7. Fondos propios 8. Situación fiscal 9. Operaciones con partes vinculadas 10. Otra información.

exorno⁶⁸ y tratamiento contable de estos, gastos de mantenimiento incurridos o comprometidos, etc.

- Inmovilizado y existencias no generadoras de flujos de efectivo.
- Créditos y débitos por la actividad propia.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Información suficiente sobre el importe y características de aquellas:

- De carácter reintegrable, que aparecen en el pasivo del balance.
 - De carácter no reintegrable, que aparecen en los fondos propios.
 - Importes aplicados al excedente del ejercicio
- Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas.

Con respecto a la memoria abreviada y simplificada, a partir del Real Decreto 602/2016, los desgloses mencionados anteriormente habrá que incorporarlos dentro de los subapartados previstos dentro de la nota 10 “Otra información” o bien, abriendo otros específicos nuevos en esa misma nota 10, excepto lo referido al Inmovilizado que se incorporaría en la nota 4, “*Inmovilizado material, Intangible e Inversiones Inmobiliarias*” y los débitos y las subvenciones de carácter reintegrable que se deberían incorporar en la nota 6 de “*Pasivos Financieros*”.

b) Diferenciación de actividades propias respecto del resto

Con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación, deberán diferenciar también dentro de sus cuentas, el inmovilizado y las existencias, así como al relacionar los gastos e ingresos del ejercicio, los afectos a actividades propias del resto, determinando en consecuencia el resultado o excedente que corresponde a cada una de dichas actividades, incorporando un nuevo apartado a la memoria denominado «*Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil*».

c) Restricciones de uso de los activos

Proporcionar información sobre las restricciones a la disposición o uso de bienes que pudieran haberse pactado, siendo conveniente distinguir, en su caso, según el uso previsto:

68 Los costes de exorno son de especial importancia en algunos casos, pues las obras de arte se reciben gratuitamente, registrándose a valor razonable si este puede determinarse. Habitualmente existe un coste de exorno, es decir, de adorno mobiliario o embellecimiento, para adecuarlas o presentarlas, por ejemplo, en un museo. Estos costes se registrarán como un componente separado de la obra de arte y se amortizarán en la vida útil de la actuación concreta.

- Activos con restricciones permanentes (limitaciones en cuanto al destino o a la inversión obligatoria de los mismos).
- Activos con restricciones temporales (presentes y futuras).
- Resto de activos en los que no se aprecie restricción de uso.

d) Estado de flujos de efectivo⁶⁹

La norma contable aplicable a las ESFL exige su inclusión en las cuentas anuales con rango de desglose en la memoria, a diferencia del PGC que lo considera un estado financiero independiente de las cuentas anuales.

11.3.2. DESGLOSES EN LA MEMORIA DERIVADOS DE LEGISLACIÓN SUSTANTIVA

La “actividad de la entidad” en las ESFL y la “aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios” constituyen, sin duda, dos de las informaciones más relevantes que deben suministrarse y normalmente su contenido será obligatorio.

1. Actividad de la entidad

En general, todas las entidades que apliquen el PCESFL y el PCPYMESFL deberán informar en detalle de sus actividades, recursos invertidos y generados, objetivos perseguidos y repercusión de sus actividades⁷⁰. En caso de desarrollarse simultáneamente actividades claramente diferenciadas esta información se dará por tipo de actividad. La Dirección de la entidad determinará la clasificación de actividades elegida en función de criterios cuantitativos y cualitativos.

Por su parte, las fundaciones de competencia estatal facilitarán la información detallada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002 de Fundaciones y su Reglamento utilizando los formatos de información incluidos en la nota 24.1 de la memoria del PCESFL, en la nota 15.1 en la memoria abreviada y en la nota 12.1 de la memoria simplificada del PCPYMESFL:

- Se identificará cada una de las actividades con su denominación y emplazamiento e indicando el número de beneficiarios o usuarios atendidos y los recursos humanos empleados: asalariados, con contrato de servicios y voluntarios.
- Se desglosará además un detalle por actividad de los recursos económicos totales empleados y obtenidos por la entidad según los formatos sugeridos por el plan.

⁶⁹ Solo lo tienen que presentar las ESFL que cumplan los límites para presentar el modelo normal de memoria.

⁷⁰ Véase también el apartado 7.2.2.

- Será objeto de información un análisis de las principales desviaciones entre el plan de actuación de las fundaciones y el resultado de la ejecución real del mismo.
- Se detallarán los convenios de colaboración con otras entidades firmados durante el ejercicio.

Se recomienda por motivos prácticos la utilización de los modelos proporcionados en muchos casos por los Protectorados.

Por lo que respecta a las asociaciones, su normativa les exige también informar sobre las actividades desarrolladas. Además a las asociaciones declaradas de utilidad pública se les solicita reportar sobre el origen, cuantía, destino y aplicación de la financiación pública percibida.

Como se ha informado anteriormente, existe un modelo de memoria de actividades⁷¹ a cumplimentar por las asociaciones de utilidad pública, de forma complementaria a las cuentas anuales, cuyo contenido e inspiración es muy similar a la nota de “actividad de la entidad” del PCESFL y PCPYMESFL.

2. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios

Respecto a este punto, se solicita información desglosada sobre:

- a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del activo del balance y las restricciones a que se encuentren sometidos.
- b) El destino de rentas e ingresos: la ley de fundaciones establece el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que viene obligada la entidad. También es obligatorio para las entidades que se acogen al régimen especial de la ley fiscal de las ESFL. Para ello se recomienda el uso de los formatos sugeridos por el Plan Contable o bien los suministrados por los Protectorados. En relación a este estado financiero es necesario comprobar:
 - Si la información presentada en la memoria sobre el destino de rentas e ingresos corresponde a la información exigida por la legislación sustantiva y fiscal de las ESFL.
 - Que el cálculo de la cuantía a destinar del que se informa en la memoria es correcto en función de los registros contables de la entidad. Para ello el auditor deberá revisar la base de cálculo teniendo en cuenta la delimitación de actividades que haya realizado la propia entidad, y en concreto, la consideración de actividades como propias o mercantiles.

⁷¹ Vid. el apartado anterior 7.2.4. y la nota 50.

- Que el destino efectivo calculado por la entidad, gastos e inversiones en cumplimiento de fines que se informa, es correcto.
- Que se informa en la memoria de todos los acuerdos de gobierno y control que se han llevado a cabo.

En definitiva, la labor del auditor en relación al destino de rentas consiste en comprobar si la información que debe incluirse en la memoria es la exigida por la norma, y que los cálculos realizados por la entidad son correctos. En este sentido es conveniente en su revisión, asegurarse que la entidad, en la elaboración de la información incluida en los cuadros correspondientes, sigue las instrucciones recogidas en el Reglamento de fundaciones de competencia estatal⁷².

3. Gastos de administración

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos que tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará utilizando los formatos sugeridos por el propio PCESFL o PCPYMESFL, o bien, como en el caso anterior, en los modelos proporcionados por los Protectorados.

4. Inventario

La norma de fundaciones⁷³ establece la inclusión del inventario de bienes patrimoniales dentro de una nota de la memoria. Deberá darse información sobre todos los elementos patrimoniales inventariables de la entidad, indicando si están adscritos a la “dotación”.

Sin embargo, en las asociaciones, aunque se exige igualmente efectuar un inventario de sus bienes⁷⁴, no hay obligación de incluirlo en dicha memoria.

Cuando la información sobre el inventario sea muy extensa, esta podrá realizarse de forma más reducida agrupada por conceptos homogéneos.

Resulta recomendable que la entidad, para facilitar la verificación de la integridad del inventario, incluya en el mismo, además de la identificación de cada bien en función de su naturaleza, información contable sobre su coste o su valor inicial, las posibles correcciones de valor de la amortización

72 Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre.

73 El inventario es un documento obligatorio para todas las fundaciones de competencia estatal (art.25 de la Ley 50/2002 de Fundaciones), así como para la mayoría de las de competencia autonómica, que deberá ser incluido en la memoria de las cuentas anuales.

74 Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación, artículo 14.

acumulada y deterioro, y otras circunstancias de interés, de tal forma que pueda seguirse la trazabilidad con los saldos contables.

Las entidades que no tengan ningún tipo de bien inventariable, deberían incluir en la memoria una mención a este extremo en la que se haga constar expresamente.

5. Otra información

- Las entidades deberán desglosar en la memoria los cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.
- También será necesario incluir por las entidades información sobre las autorizaciones, otorgadas por el Protectorado o autoridad administrativa correspondiente, que sean necesarias para realizar determinadas actuaciones. Se informará igualmente de las solicitudes sobre las que aún no se haya recibido la autorización correspondiente.
- Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, indicando aquellas con discapacidad mayor o igual del 33%, expresado por categorías y sexo, entre los que figurarán el de los directivos y miembros del órgano de gobierno.
- Información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta para la realización de las inversiones financieras temporales, según la legislación que resulte aplicable a cada entidad.
- En el caso de las entidades que aplican el PCESFL, el importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios de verificación, así como el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal.

11.4. RESPUESTA DE LA ENTIDAD⁷⁵

La Dirección de la Entidad debe asegurarse de incluir en sus cuentas anuales, al menos, toda la información requerida por la normativa, siendo responsable de su integridad y de su consistencia con toda la información disponible en dichas cuentas anuales, tanto si se trata de información financiera, como analítica o de gestión.

Para ello debería:

- Buscar asesoramiento profesional, en caso de duda, o del Protectorado correspondiente, en el caso de fundaciones.
- Evaluar los riesgos potenciales derivados de una omisión de información⁷⁶.

75 Véase también los apartados 5.3.5.1. y 5.3.5.2.

76 A veces puede resultar conveniente incluir en la memoria una mención expresa a la inexistencia de información.

La responsabilidad principal e inicial de la integridad y veracidad de los desgloses en las cuentas es de la Dirección de la entidad, no del auditor y, por tanto, es esta la responsable en primera instancia de hacer “un buen trabajo” cuando elabora sus cuentas anuales. Obviamente, después el auditor verifica, siendo su responsabilidad identificar deficiencias al respecto en el curso de su trabajo.

11.5. RESPUESTA DEL AUDITOR

- a) El auditor ha de asegurarse de las afirmaciones de la Dirección acerca de:
- La “*Integridad*” de la información revelada mediante pruebas destinadas a comprobar que se incluye todo el contenido exigido.

Cuando se incluyan desgloses procedentes de la contabilidad analítica o de gestión, o bien de información no financiera, el auditor la verificará buscando su coherencia en base a revisiones analíticas.
 - La “*Ocurrencia*” de los hechos y actividades a los que tal información hace referencia, para lo cual normalmente habrá obtenido evidencia al realizar el trabajo de las áreas de referencia y considerará la coherencia o concordancia con la misma.
 - Los “*Derechos y Obligaciones*”, comprobando que las partidas patrimoniales que se cuantifican o las que se incluyen en la información revelada corresponden a la entidad. Para ello se realizarán los cuadros oportunos y se utilizará la evidencia obtenida en los procedimientos realizados en las distintas áreas.
 - La “*Exactitud*” de la información y la “*Valoración*” de las cantidades que se incluyan en la memoria. En concreto, se comprobarán los cálculos realizados para el Estado de Flujos de Efectivo y el cuadro de las cifras empleadas en el mismo.
 - Finalmente, el auditor ha de validar la “*Clasificación y Comprensibilidad*”. Es decir, la clasificación con la que se presenta la información en las notas y en los cuadros correspondientes que se incluyan y si son claras y comprensibles las descripciones con la que se expresan las explicaciones oportunas.
- b) En relación a la NIA-ES 720 (Revisada), cuando las cuentas anuales vayan acompañadas de la “memoria de actividades” exigida legalmente, el auditor:

tencia de ciertas situaciones que requieren desglose. Algunos Protectorados optan por esta solución con objeto de asegurar la integridad de la información.

- Comprobará que no existen incongruencias entre el contenido de las cuentas anuales y la memoria de actividades, sin proceder a buscar otras evidencias aparte de las que se hayan empleado en la auditoría.
- Adicionalmente, se añadirá un apartado en el informe de auditoría relativo a “Otra información” incluyendo:
 - Una declaración de que la Dirección es responsable de la otra información.
 - La identificación de la otra información obtenida o que se espera obtener.
 - Una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa (o no expresará) ninguna opinión sobre esta.
 - Una descripción de las responsabilidades del auditor sobre otra información según esta NIA.
 - En su caso, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

12

PROCESO DE COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DE GOBIERNO DE LA ENTIDAD AUDITADA

12.1. NORMATIVA APLICABLE

La NIA-ES 260 de “*Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*”, introduce la obligación para el auditor de comunicar determinadas cuestiones a los mencionados responsables de una auditoría de estados financieros, cuyos objetivos son:

- La comunicación clara de las responsabilidades del auditor, así como una descripción general del alcance y momento de la realización de la auditoría.
- La comunicación oportuna de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera.
- Favorecer una comunicación recíproca eficaz entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.
- La obtención por parte de estos últimos de la información necesaria para la auditoría.

12.2. SUPUESTOS DE APLICACIÓN

Esta comunicación es obligatoria, sea cual sea la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, si bien en determinadas entidades donde la estructura de gobierno no está claramente definida, como podría ser el caso de las ESFL, el auditor y la entidad tienen que acordar la persona o personas adecuadas para realizar las comunicaciones, designación que puede variar en función del asunto que vaya a ser comunicado.

La mención a los responsables del gobierno, con carácter general, se refiere a los miembros del órgano de administración o equivalente de la entidad auditada.

En el caso específico de fundaciones, el Patronato es el único órgano de gobierno y de representación, cuyos miembros reciben el nombre de patronos. Las funciones del Patronato son las de cumplir con los fines fundacionales y administrar diligentemente los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación. El Patronato puede delegar sus facultades en uno o más de sus miembros u otros órganos para el desempeño de sus funciones si los estatutos no lo prohíben. En todo caso, determinadas funciones no son delegables como la aprobación de las cuentas y del plan de actuación, la modificación de los estatutos, la fusión o liquidación de la fundación y todos aquellos actos que requieran la autorización del Protectorado.

Para las asociaciones, el órgano de administración equivalente generalmente se denomina junta directiva, aunque es relativamente común encontrar otros nombres como Consejo General, Comisión Ejecutiva, Comisión de Gobierno, Equipo de Gobierno, Junta Gestora, Junta Rectora, etc. Dado que existe libertad de autoorganización, una asociación puede añadir otros órganos para desempeñar funciones determinadas, tales como comisiones de trabajo, órganos de control interno/auditoría, etc.

En resumen, en las asociaciones, cuanto más desarrolladas se encuentren las estructuras de gobierno y la definición interna de responsabilidades de dicho gobierno, existirán menos dificultades de aplicación práctica y seguridad en el cumplimiento de los requisitos de comunicación del auditor.

12.3. RELACIÓN CON ORGANISMOS PÚBLICOS

Dependiendo de la naturaleza de la actividad de la entidad, o en su caso, por su tamaño o por su número de empleados, si la misma se considera de interés público y si se encuentra sometida al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, o a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, existen determinados requisitos de comunicación a tales autoridades supervisoras en determinadas circunstancias (LAC art. 38 y Reglamento UE 537/2014 art. 12.1).

12.4. COMUNICACIONES CON EL PROTECTORADO: SUPERVISIÓN Y ASESORAMIENTO

El Protectorado es un órgano propio de la Administración General del Estado o de las Autonomías, que tiene como fin primordial velar por el correcto funcionamiento de la actividad de las fundaciones, desde su constitución hasta su extinción o fusión, siendo por tanto, lógico que tenga competencias de tutela y control sobre las mismas.

Es la ausencia de capital-propiedad en estas entidades la que da sentido a la labor que debe ejercer el Protectorado. A nivel estatal, a partir del año 2015, el Protectorado deberá ser ejercido por un único órgano administrativo⁷⁷.

La existencia de un Protectorado único a nivel estatal facilitará notablemente y mejorará las competencias de este órgano. Sin embargo, a nivel autonómico seguirán existiendo Protectorados que ejercerán las labores encomendadas por la regulación concreta que sea aplicable, teniendo en cuenta además que en algunas Comunidades Autónomas existe un Protectorado múltiple en función de las actividades realizadas por la fundación⁷⁸. Sería aconsejable que existiera un Protectorado único en cada Comunidad Autónoma, para minimizar la gran dispersión de órganos de control que actualmente existe, con los efectos negativos que esto supone.

Respecto a las competencias del citado órgano, basándonos en las establecidas a nivel estatal, podríamos clasificarlas en:

- Competencias de control: en relación al control ejercido se concretaría en:
 - En la constitución de la entidad.
 - Plan de actuación.
 - Cuentas anuales.
 - Autorizaciones y comunicaciones para la enajenación de determinados activos.
 - Gestionar y comunicar las modificaciones de los estatutos fundacionales.
 - Llevar al acuerdo de la extinción o fusión de las fundaciones.

En materia de cuentas anuales la función del Protectorado es, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, proceder a depositarlas en el Registro de fundaciones.

- Competencias de supervisión:

En relación con las tareas de supervisión, las funciones son las siguientes:

- Informar con carácter preceptivo al Registro de fundaciones sobre la idoneidad de los fines y sobre la suficiencia de la dotación fundacional para las fundaciones que se encuentren en proceso de constitución.
- Velar por el efectivo cumplimiento de los fines fundacionales.

⁷⁷ La Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público establece en su Disposición final cuarta, la modificación de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

⁷⁸ Por ejemplo sería el caso de la Comunidad Autónoma de Madrid que se desarrolla mediante la Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid, y en donde existe Protectorado múltiple, tal y como establece el artículo 28.3 que determina que *“el Protectorado se ejercerá por la Comunidad de Madrid, a través de las Consejerías que reglamentariamente se determine”*.

- Verificar los recursos económicos y que estos hayan sido aplicados a los fines fundacionales.
- Ejercer provisionalmente las funciones del Patronato si por cualquier circunstancia faltasen todas las personas que lo integraran.
- Designar nuevos patronos en las fundaciones en constitución, cuando los patronos inicialmente no hubieran promovido la inscripción de su nombramiento.

12.5. DOCUMENTOS DE COMUNICACIONES

La forma de comunicación puede ser verbal o escrita, si bien en la práctica hay una serie de documentos de comunicaciones que se pueden intercambiar entre el auditor y la entidad auditada que, normalmente consisten en:

- Carta de encargo: documento en el que se incluirá el acuerdo de los términos del encargo de auditoría conforme a la NIA-ES 210, *“Acuerdo de los términos del encargo de auditoría”*.
- Declaración de independencia: escrito dirigido a los responsables del gobierno de la entidad en los casos de entidades de interés público (LAC art. 2.5), en el que se incluirá una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos éticos aplicables en relación con la independencia, conforme a la NIA-ES 260, *“Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad”*.
- Resumen de incorrecciones inmateriales no enmendadas: documento que se puede utilizar por el auditor para solicitar a la Dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no rectificadas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto, según se describe en la NIA-ES 450 *“Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría”*.
- Comunicación de las cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría: el auditor se debe comunicar con los responsables del gobierno de la entidad acerca de aquellos asuntos que el auditor ha determinado que son cuestiones clave o aspectos más relevantes de la auditoría; o el hecho de que no los haya, de conformidad con la NIA-ES 701, *“Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente”*. Esta comunicación que ya se hará en la planificación sobre las ideas preliminares a este respecto, y en la etapa de finalización, puede hacerse de forma verbal o escrita.

- Borrador del informe de auditoría: El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad cuando tenga previsto incluir párrafos que afectan al informe así como la justificación y explicación de dichos párrafos, bien sean salvedades (NIA-ES 705 [Revisada], “*Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente*”), párrafos de énfasis o de otras cuestiones (NIA-ES 706 [Revisada], “*Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente*”), incertidumbre relacionada con la entidad en funcionamiento (NIA-ES 570 [Revisada], “*Empresa en funcionamiento*”), o una incorrección en la otra información (NIA-ES 720 [Revisada], “*Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*”).
- Carta de manifestaciones: Según lo previsto en la NIA-ES 580, “*Manifestaciones escritas*”, el auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate que se refieran a todos los estados financieros y periodo o periodos que sean cubiertos por el informe de auditoría. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- Carta sobre debilidades de control interno: El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría conforme a la NIA-ES 265, “*Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*”. Otro tipo de recomendaciones o sugerencias de mejora pueden comunicarse de otro modo.
- Informe adicional a la Comisión de auditoría: Este es un informe requerido para las entidades de interés público (LAC art. 2.5) cuando la función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera corresponde a la comisión de auditoría o, en su caso, a los órganos con funciones equivalentes a la misma. Este informe se firmará y se entregará a la finalización de la auditoría en relación con el desarrollo de la misma (LAC art. 36).
- Otro documento: cualquiera que pueda venir motivado para comunicar asuntos relevantes como, por ejemplo, fraudes o detección de incumplimientos de normativa considerando las NIA-ES 240 “*Responsabilidades de auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*” y NIA-ES 250, “*Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*”.

12.6. RIESGOS EN ACTIVIDADES DE COMUNICACIÓN

12.6.1. RESPUESTA DE LA ENTIDAD

Propiciar el fiel cumplimiento de las obligaciones de información y comunicación de los hechos relevantes regulados en la legislación vigente.

12.6.2. RESPUESTA DEL AUDITOR

- Estudiar a priori la posible existencia de un régimen sancionador específico de los potenciales incumplimientos, cuyo alcance pecuniario pudiera o debiera ser objeto de registro contable con el consiguiente impacto patrimonial en la entidad.
- Analizar el cumplimiento y calidad de la información depositada junto con la comunicación de los hechos relevantes al Protectorado puede servir para contrastar si la entidad cumple con sus obligaciones legales pertinentes.
- En el caso de las fundaciones, asegurar que todos los requerimientos de información o subsanación del Protectorado recibidos por la Dirección han sido atendidos y, en caso contrario, evaluar el riesgo que pudiera derivarse para la entidad.
- Finalmente verificar, en general, todo lo relacionado con el depósito obligatorio de información en los registros correspondientes.

13

INFORME DE AUDITORÍA: CARACTERÍSTICAS

13.1. INFORME DE AUDITORÍA: CARACTERÍSTICAS

Los informes de auditoría expresan, mediante el uso de los correspondientes modelos habilitados para ello, la opinión de auditor acerca del estado de las cuentas anuales en relación con la «*imagen fiel*» que debe representar la ESFL que ha sido auditada. Dichos informes constituyen por sí solos la razón y justificación de los trabajos de auditoría realizados, de tal modo que no se puede decir que se haya realizado una auditoría si no se ha emitido, por parte del auditor, un informe que contenga de forma clara su opinión sobre las cuentas auditadas.

Efectivamente, mediante estos informes el auditor comunica su opinión profesional respecto del resultado obtenido en sus trabajos de revisión y verificación, respecto de la situación de los estados financieros de la entidad que audita, lo cual es tanto como decir que, en el informe de auditoría que emite, expone la opinión que le merece la «*imagen fiel*» de la situación patrimonial, financiera y de resultados de la entidad auditada.

Según las Normas Internacionales de Auditoría aplicables en España (NIA-ES) el informe de auditoría es un informe mercantil de carácter público (salvo excepciones en los casos de auditorías voluntarias), donde el auditor expresará su opinión de forma clara, concisa y precisa sobre el grado en que las cuentas anuales examinadas por él expresan la imagen fiel del patrimonio y de los resultados de la entidad, o las razones por las cuales no las expresan. En cualquier supuesto, para emitir su opinión utilizará los ejemplos adaptados establecidos por las propias NIA-ES.

Se distinguen dos clases de informes dependiendo de si la entidad auditada es considerada o no de interés público, siendo la denominación de entidad de interés público (EIP) un concepto definido en nuestra legislación, referido a entidades cotizadas, de crédito, aseguradoras o aquellas que se determinen reglamentaria-

mente por su importancia pública significativa en función de la naturaleza de su actividad, de su tamaño o del número de empleados.

A este respecto, cabe destacar que la norma española de auditoría requiere que en todos los informes de auditoría se describan los riesgos considerados más significativos de incorrecciones materiales incluidos los de fraude, un resumen de la respuesta del auditor a dichos riesgos, y, en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mismos.

En el caso de EIP, se cubrirá mediante la inclusión de la sección de “Cuestiones clave de la auditoría”, mientras que en el caso de entidades que no sean de interés público (no EIP), se incorporarán solamente los mencionados riesgos más significativos, denominándose la sección en la que se expongan del siguiente modo: “Aspectos más relevantes de la auditoría”.

En las EIP además del informe sobre las cuentas anuales, se incorpora otra parte destinada al “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” en la que se deberán incluir, al menos, los siguientes apartados titulados:

- “Informe adicional para la comisión de auditoría”, en el que se incluirá una confirmación de que la opinión de auditoría es coherente con lo manifestado en el informe adicional para la comisión de auditoría.
- “Periodo de contratación”, en el que se indicará la fecha de la designación y el período total de contratación ininterrumpida de los auditores o sociedades de auditoría, incluyendo las renovaciones y designaciones realizadas con anterioridad.
- “Servicios prestados”, en el que se indicarán todos los servicios, además de la auditoría de cuentas, que el auditor o sociedad de auditoría haya prestado a la entidad auditada y a sus entidades vinculadas por una relación de control de los que no se haya informado en el informe de gestión o en los estados financieros.

Dado que no existe diferencia alguna entre los «informes de auditoría» de las Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) respecto de los «informes de auditoría» propios de las entidades lucrativas, y siendo el propósito de este trabajo —tal como hemos indicado al principio en su Introducción—, exponer tan solo aquellas cuestiones de auditoría propias y específicas de las ESFL, nada nos queda por añadir en este apartado de «*informes*», toda vez que son aplicables en su totalidad a estas auditorías las NIA-ES que previstas para la emisión de informes en las entidades lucrativas y cuya relación transcribimos a continuación, no sin antes indicar que la mayoría de las normas que regulan el informe y que citamos a continuación han sido objeto de revisión al tiempo que se ha adoptado la nueva NIA-ES 701:

>>>

>>>

Identificación NIA-ES	Denominación	Síntesis de su contenido
700 (Revisada)	Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.	<ul style="list-style-type: none"> - Responsabilidad del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. - Estructura y contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. - Esta NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con fines generales. - Protege la congruencia del informe de auditoría y promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que hayan sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. - Ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar cuando concurren circunstancias inusuales.
701	Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.	<ul style="list-style-type: none"> - Responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. - Cuestiones clave de la auditoría son aquellas que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. - Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta: <ul style="list-style-type: none"> • Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, de conformidad con la NIA-ES 315 <i>“Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno”</i>. • Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación. • El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.
705 (Revisada)	Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente.	<ul style="list-style-type: none"> - Responsabilidades del auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, tras formarse una opinión de conformidad con la NIA 700, decida que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.
706 (Revisada)	Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente.	<ul style="list-style-type: none"> - Comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, cuando su entendimiento sea fundamental para comprender los mismos, o sobre cualquier otra cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros cuando sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

>>>

>>>

Identificación NIA-ES	Denominación	Síntesis de su contenido
710	Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos.	<ul style="list-style-type: none"> - Responsabilidades del auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. - Cuando los estados financieros del periodo anterior hubieran sido auditados por un auditor predecesor o no fueran auditados, serán de aplicación los requerimientos y las orientaciones de la NIA-ES 510 (Revisada) “Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura” respecto a los saldos de apertura.
720 (Revisada)	Responsabilidad del auditor con respecto a otra información ⁷⁴ .	<ul style="list-style-type: none"> - Responsabilidad del auditor respecto a otra información incluida en documentos que contienen estados financieros auditados y el informe de auditoría. - En ausencia de requerimientos específicos en las circunstancias concretas de un encargo, la opinión del auditor no cubre dicha otra información y no tiene la responsabilidad de determinar si esa otra información se presenta correctamente. - En todo caso, el auditor examinará la otra información ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede verse menoscabada por incongruencias materiales entre los estados financieros auditados y la antedicha otra información.
805 (Revisada)	Auditoría de un solo estado financiero.	<ul style="list-style-type: none"> - Las NIA-ES de la serie 100-700, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deberán adaptar a las circunstancias que corresponda. - Trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las NIA-ES a la auditoría de un solo estado financiero. - No es de aplicación al informe del auditor de un componente emitido como resultado del trabajo realizado a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo - No invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

13.2. EJEMPLO DE INFORME DE AUDITORÍA PARA UNA ESFL

Como guía general, orientada a servir de ayuda para la formulación del Informe de Auditoría aplicable a una ESFL –tanto para uso de las Fundaciones como de las Asociaciones obligadas a auditarse–, reproducimos textualmente de la NIA-ES 700

⁷⁹ Resolución de 23 de diciembre de 2016, por el que se publican la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de Términos, con la que se adaptan las NIA-ES revisadas.

(Revisada) “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*” y de la NIA-ES 720 (Revisada) “*Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*”, el ejemplo básico adaptado a este tipo de entidades.

Este ejemplo deberá ser utilizado en todo caso, tal como indica la citada norma 701 en su punto A14 y en su Anexo al decir que: “*Los ejemplos de informe de auditoría adaptados que se presentan en el anexo, cuyo formato y terminología deben seguir los auditores de cuentas, tienen la finalidad de conseguir la mayor uniformidad de redacción posible al objeto de facilitar la comprensión a los usuarios de dichos informes*”. Con lo que queda claro que los formatos propuestos por las NIA-ES que se transcriben más adelante, son de obligado cumplimiento, no admitiendo cambios en la redacción de los párrafos que sean estándar.

13.2.1. MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA SOBRE CUENTAS ANUALES APLICABLE A AQUELLAS ESFL QUE NO TENGAN LA CONSIDERACIÓN DE “INTERÉS PÚBLICO”, NI ESTÉN OBLIGADAS A EMITIR “OTRA INFORMACIÓN”

El modelo establecido en el ejemplo 3 del Anexo de la NIA-ES 700 (Revisada) “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*”, que en estos supuestos deberá ser utilizado con carácter obligatorio es el siguiente:

INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los patronos (/asociados) de la Fundación (/Asociación) ABC:

Opinión

Hemos auditado las cuentas anuales de la Fundación ABC (la Fundación)/ Asociación ABC (la Asociación), que comprenden el balance a 31 de diciembre de 20X1, la cuenta de resultados y la memoria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha.

En nuestra opinión, las cuentas anuales adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Fundación/ la Asociación a 31 de diciembre de 20X1, así como de sus resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación (que se identifica en la nota X de la memoria) y, en particular, con los principios y criterios contables contenidos en el mismo.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España. Nuestras responsabilidades de acuerdo

con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de las cuentas anuales* de nuestro informe.

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

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

Aspectos más relevantes de la auditoría

Los aspectos más relevantes de la auditoría son aquellos que, según nuestro juicio profesional, han sido considerados como los riesgos de incorrección material más significativos en nuestra auditoría de las cuentas anuales del periodo actual. Estos riesgos han sido tratados en el contexto de nuestra auditoría de las cuentas anuales en su conjunto, y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esos riesgos.

[Incluir título de cada aspecto más relevante de la auditoría]

[Descripción, de conformidad con la NIA-ES 701, de:

- *los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude,*

Modo en el que se tratado

- *un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y,*
- *en su caso, las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos]*

Responsabilidad del Presidente⁸⁰ en relación con las cuentas anuales

El Presidente es responsable 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 Fundación/ la Asociación, de conformidad con el marco normativo de información financiera aplicable a la entidad en España, y del control interno que consideren necesario para permitir la preparación de cuentas anuales libres de incorrección material, debida a fraude o error.

⁸⁰ El Presidente, o la persona que conforme a los Estatutos de la fundación, o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda. O, en su caso, o a los miembros de la Junta Directiva o del órgano de representación de la asociación.

En la preparación de las cuentas anuales, el Presidente es responsable de la valoración de la capacidad de la Fundación /la Asociación para continuar como entidad en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la entidad en funcionamiento y utilizando el principio contable de entidad en funcionamiento excepto si el Presidente tienen intención de liquidar la Fundación/ la Asociación o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

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

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

Seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en las cuentas anuales.

(*) Como⁸¹ parte de una auditoría de conformidad con la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas vigente en España, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría.

También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en las cuentas anuales, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas, o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.
- Evaluamos si las políticas contables aplicadas son adecuadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por el Presidente.

81 De acuerdo con el apartado 40(b) de la NIA-ES 700 (Revisada) el texto que figura entre asteriscos y con letra cursiva se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría, en cuyo caso debe hacerse la oportuna referencia en el informe a dicho Anexo.

- Concluimos sobre si es adecuada la utilización, por el Presidente, del principio contable de entidad en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Fundación/ la Asociación para continuar como entidad en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en las cuentas anuales o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, los hechos o condiciones futuros pueden ser la causa de que la Fundación/ la Asociación deje de ser una entidad en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de las cuentas anuales, incluida la información revelada, y si las cuentas anuales representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran expresar la imagen fiel.

Nos comunicamos con el Presidente de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificado y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identifiquemos en el transcurso de la auditoría.

Entre los riesgos significativos que han sido objeto de comunicación al Presidente de la entidad, determinamos los que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de las cuentas anuales del periodo actual y que son, en consecuencia, los riesgos considerados más significativos.

Describimos esos riesgos en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión. (*)

[Nombre y número de ROAC del auditor]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor y en el caso de Sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la Sociedad]

13.2.2. MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA SOBRE CUENTAS ANUALES APLICABLE A AQUELLAS ASOCIACIONES DECLARADAS DE “UTILIDAD PÚBLICA”, Y QUE POR ELLO, ESTÉN OBLIGADAS A EMITIR “OTRA INFORMACIÓN”

Dentro del modelo establecido en el Anexo de la NIA-ES 700 (revisada) “*Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*” que les corresponda, se intercalará una sección en los casos de asociaciones declara-

das de “utilidad pública” que tengan que emitir una memoria de actividades. Esta sección se incluirá antes de la sección de “Responsabilidad de los administradores en relación con las cuentas anuales”. Un ejemplo de su contenido sería el siguiente:

Otra información: Memoria de actividades

Comprende exclusivamente la memoria de actividades del ejercicio 20x1, cuya formulación es responsabilidad del Presidente de la Fundación/ la Asociación y no forma parte integrante de las cuentas anuales.

Nuestra opinión de auditoría sobre las cuentas anuales no cubre la Memoria de actividades. Nuestra responsabilidad sobre la misma, de conformidad con lo exigido por la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, consiste en evaluar e informar sobre su concordancia con las cuentas anuales, a partir del conocimiento de la entidad obtenido en la realización de la auditoría de las citadas cuentas y sin incluir información distinta de la obtenida como evidencia durante la misma.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existen incorrecciones materiales, estamos obligados a informar de ello.

Sobre la base del trabajo realizado, según lo descrito en el párrafo anterior, no tenemos nada que informar respecto a la Memoria de actividades.

Editorial AECA



Identidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos

Serie: Documentos

COMISIÓN DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Ponentes: Ana Bellostas y Javier Briones

Los ponentes de este Documento subrayan la necesidad de aclarar el concepto de “Entidad Sin Fines Lucrativos”, y su contenido dota con criterios objetivos o indicadores para su detección en el mundo de las organizaciones. Desde un punto de vista técnico, señalar que la definición construida parte de la hipótesis preceptiva de entidad formulada en el *Marco Conceptual* desarrollado por esta Comisión y presentado en el Documento nº 1 de la serie. Por su parte, los indicadores adoptados como criterios de detección han sido adoptados del estudio propuesto en el Documento nº 3 de la Comisión de Entidades sin Fines Lucrativos de AECA. Alcanzar el consenso sobre definición e indicadores ha sido un proceso largo y no exento de controversia, dado que los miembros de esta Comisión partían de una falta de acuerdo terminológico y conceptual entre académicos y profesionales. La relevancia de este Documento se centra, en definitiva, en el establecimiento de criterio y la delimitación en positivo de lo que a partir de ahora se identificará como Entidad Sin Fines Lucrativos.



Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos

Serie: Documentos

COMISIÓN DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Ponente: Isidoro Guzmán Raja

El importante avance que ha adquirido el sector de las Entidades Sin Fines Lucrativos ha planteado la necesidad de disponer de herramientas capaces de evaluar sus actuaciones considerando sus especiales características. La contabilidad aplicada a este tipo de sujetos contables debe poner a disposición de sus gestores y grupos de interés la información que permita conocer y evaluar los recursos obtenidos y aplicados en la realización de actividades para la consecución de sus fines, así como su futura viabilidad. Por ello, si bien la información ofrecida por los estados financieros de las ESFL es suficiente para una adecuada comprensión de sus actividades, no es fácilmente asimilable por todos los interesados, por lo que este Documento tiene como finalidad realizar una propuesta de una serie de indicadores que, a partir de una estructura previamente estandarizada, informen de manera directa sobre aquellos aspectos más relevantes, permitiendo complementar la información facilitada por los estados contables, siendo susceptibles de generalización a cualquier tipo de entidad, perfilándose como una propuesta que intenta dar respuesta a las necesidades informativas básicas para los usuarios de la información financiera de estas entidades, sin perjuicio de sugerir la necesaria adaptación de determinados tipos de indicadores a la especial naturaleza o condición que cada entidad pueda presentar.

Revistas AECA



Revista Española de Financiación y Contabilidad *Spanish Journal of Finance and Accounting*

Indexed and abstracted in the Social Sciences Citation Index (SSCI)

Creada en 1972. Trimestral
ISSN: 0210-2412

www.aeca.es/pub/refc/refc.htm



Revista AECA

4 números al año
Creada en 1983. Trimestral
ISSN: 1577-2403

www.aeca.es/revistaeca/revistaeca.htm



Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión

Coeditada con la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)

2 números al año. Digital
ISSN: 1696-294X

www.observatorio-iberoamericano.org

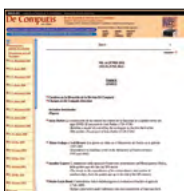


The International Journal of Digital Accounting Research

Coeditada con la Universidad de Huelva y Rutgers University

1 volumen al año. Digital.
Open Access Journal
ISSN: 1577-8517

www.uhu.es/ijdar



'De Computis' - Revista Española de Historia de la Contabilidad

Spanish Journal of Accounting History

2 números al año. Digital
ISSN: 1886-1881

www.decomputis.org



Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa

Revista electrónica
ISSN: 1989-1725

www.revistainternacionalpyme.org



Educade. Revista de Educación en Contabilidad, Finanzas y Administración de Empresas

1 volumen al año. Digital
ISSN: 2173-478X

www.educade.es



Revista Gestión Joven

Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (Ajoica)

2 números al año. Digital
ISSN 1988-9011

www.ajoica.org · www.gestionjoven.org

Más información sobre normas de presentación y remisión de originales,
así como suscripciones en www.aeca.es, info@aece.es
o en los teléfonos 91 547 37 56 - 91 547 44 65

**JUNTA DIRECTIVA DE LA ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD
Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**

Presidente: Leandro CAÑIBANO CALVO
Vicepresidente 1º: Eduardo BUENO CAMPOS
Vicepresidente 2º: Pedro RIVERO TORRE
Secretario General: Jesús LIZCANO ÁLVAREZ
Vicesecretaria Gral.: Lourdes TORRES PRADAS
Tesorero: Enrique CAMPOS PEDRAJA
Contador: Jesús PEREGRINA BARRANQUERO
Bibliotecaria: M^a Begoña PRIETO MORENO
Vocales: Enrique ASLA GARCÍA
Manuel BACHILLER BAEZA
Germán DE LA FUENTE ESCAMILLA
Domingo GARCÍA PÉREZ DE LEMA
Begoña GINER INCHAUSTI
Isaac Jonás GONZÁLEZ DÍEZ
José Antonio GONZALO ANGULO
Felipe HERRANZ MARTÍN
Joaquina LAFFARGA BRIONES
José Luis LÓPEZ COMBARROS
Rafael LÓPEZ MERA
Miguel MARTÍN FERNÁNDEZ
Isabel MARTÍNEZ CONESA
Horacio MOLINA SÁNCHEZ
Stefan MUNDORF
Enrique ORTEGA CARBALLO
Alfonso OSORIO ITURMENDI
Fernanda PEDROSA ALBERTO
Enric RIBAS MIRÁNGELS
José María VALDECANTOS BENGOCHEA

Investigación de vanguardia en gestión empresarial

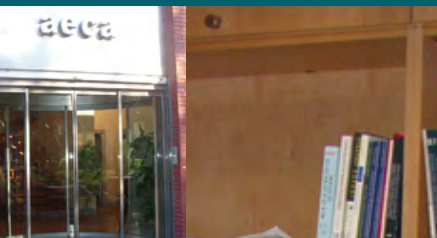
aeca

AECA es la única institución profesional española emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados, que elabora estudios y pronunciamientos sobre buenas prácticas de gestión en la empresa, el sector público y la economía social.

Se funda en 1979 para contribuir al desarrollo de la investigación en ciencias empresariales y para mejorar las técnicas de gestión y la información en la empresa española.

Los socios de AECA representan al amplio conjunto profesional, empresarial, académico e investigador del ámbito contable y de administración de empresas en España, así como a la práctica totalidad de instituciones, asociaciones, corporaciones profesionales y a un gran número de empresas industriales, comerciales y de servicios, especialmente financieros, de auditoría y consultoría.

Más información e inscripciones en www.aeca.es



UNA AMPLIA OFERTA AL SERVICIO DEL PROFESIONAL Y LA EMPRESA

- Estudios e investigación.
- Reuniones y Congresos.
- Formación.
- Libros y revistas.
- Web y portales en internet.
- Newsletter electrónicos.
- Premios y ayudas a la investigación.
- Acreditaciones profesionales.
- Convenios de colaboración institucionales.

ÁREAS DE ESTUDIO

- Principios y Normativa Contables.
- Valoración de Empresas.
- Organización y Sistemas.
- Contabilidad de Gestión.
- Historia de la Contabilidad.
- Nuevas Tecnologías y Contabilidad.
- Sector Público.
- Responsabilidad Social Corporativa.
- Entidades sin Fines de Lucro.
- Contabilidad de Cooperativas.
- Turismo.

Actividades y Servicios de Aeca

Documentos
AECA

emitidos por las
Comisiones de Estudio

Congresos, Jornadas
y Reuniones

profesionales y académicas

ECA

Experto Contable Acreditado

Revista Española
de Financiación
y Contabilidad

Aula de
Formación

Becas
para Estudiantes
Universitarios

Newsletters electrónicos

- Lista de Correo
- Actualidad Contable
- Serviaeca

Premio Enrique
Fernández Peña

de Historia de la Contabilidad

Premio AECA para
Artículos Cortos

Cátedra AECA Carlos Cubillo

de Contabilidad y Auditoría

AJOICA · IS · FAIF

portales en internet

Página Web 1.0 y 2.0

Información, consultas
y enlaces en Internet

Revista
The International
Journal of Digital
Accounting
Research

De Computis

Revista Española
de Historia de la Contabilidad

Premio a la
Transparencia Empresarial

Bases de datos y noticiarios
Infoaeca
en Internet

Web de
Información Integrada y
XBRL

Ayudas
a la Investigación

Espacios
Audiovisuales

- Mesa-Debate
- Diálogos AECA
- Hablamos con...
- Video News

Foro
Instrumentos
Financieros

Newsletter
Actualidad contable

Revista
Iberoamericana
de Contabilidad
de Gestión

Revista
Gestión Joven

Informes
RSC-XBRL

Galdón
al Mejor Expediente Académico de Equipo



VISITANOS EN:



Más información e inscripciones:

aeca
Asociación Española
de Contabilidad
y Administración de Empresas
DECLARADA DE UTILIDAD PÚBLICA

Rafael Bergamín, 16-B
28043 Madrid
Tels: 91 547 44 65/37 56
Fax: 91 541 34 84
info@aeca.es

www.aeca.es

La auditoría de las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos

¿Cuál es el marco normativo de información financiera de estas entidades?, ¿qué especificidades tiene?, ¿cuáles son los riesgos de incorrección material que le puede afectar?, ¿qué procesos y controles deben abordar estas organizaciones para hacer frente a esos riesgos? y, en consecuencia ¿cómo debe afrontar su trabajo el auditor y qué procedimientos de auditoría poner en marcha?

A estas y a otras preguntas se intenta dar respuesta a los efectos de acercar tanto a los auditores al sector no lucrativo, como a las entidades la actividad de auditoría. Puesto que les afecta en materia de auditoría la misma normativa que al resto de entidades, se ha partido para su redacción de la adaptación española de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES) vigentes hasta la fecha.

Con el fin de hacer más asequible su comprensión y uso, se han habilitado cuadros de doble entrada para cada grupo contable, describiendo de forma resumida los riesgos específicos, los controles y las partidas, las respuestas a esos riesgos desde la entidad y a su vez, la respuesta por parte del auditor.

El informe y la actividad de auditoría de las ESFL conforme a la ley de auditoría y las NIA-ES constituyen una herramienta fundamental para proporcionar confianza y seguridad en la información de estas entidades a sus grupos interés.

The audit of annual accounts of not-for-profit entities

what is the applicable financial reporting framework for these entities? What specificities does it have? What are the risks of material misstatement that may affect financial statements? What internal control should these organizations address those risks? Accordingly, how the auditor should deal with his work and what audit procedures to put in place?

This AECA Commission attempts to offer solutions to these and other questions related to the effects of bringing both the auditors to the non-profit sector and the audit activity to these organizations. Spanish adaptation of the International Standards on Auditing (NIA-ES) in force to date has been followed when drafting the text, since terms of auditing are the same rules as other entities.

In order to make their understanding and use more accessible, double entry tables have been enabled for each accounting group, describing in a summarized way the specific risks, controls and items, responses to those risks from the entity and, in turn, the auditor's response.

The report and audit activity of the Not-For-Profit Entities under the audit law and the NIA-ES are a fundamental tool to provide confidence and security in the information of these entities to their stakeholders.