



BOICAC Nº110/2017 CONSULTA 1

Sobre algunos aspectos relativos a la verificación de cuentas de entidades en las que la normativa que les resulta de aplicación, según su naturaleza jurídica, no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación (asociaciones no declaradas de interés público, colegios profesionales).

RESPUESTA

Situación planteada

A la vista de la consulta 1 publicada en el BOICAC nº 105, de marzo de 2016, sobre la auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables de determinadas entidades en las que la normativa reguladora que les resulta de aplicación según su naturaleza jurídica no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación, se solicita la opinión de este Instituto sobre las siguientes cuestiones:

- a) Si la auditoría de cuentas de las asociaciones no declaradas de utilidad pública reguladas en el artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, es un trabajo de auditoría sometido a la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC).
- b) Si la auditoría de cuentas de las asociaciones y fundaciones de competencia autonómica también constituyen trabajos de auditoría sometidos a la LAC, cuando se rijan supletoriamente por la normativa estatal. Tal sería el caso, en opinión del consultante, de aquellas asociaciones o fundaciones que operen en una comunidad autónoma sin legislación específica en esta materia, de acuerdo con la regla de supletoriedad del artículo 149.3 de la Constitución Española de 1978.
- c) Si las disposiciones estatutarias de los colegios profesionales, en la medida que son aprobadas por normas jurídicas (ya sean reales decretos, órdenes ministeriales u órdenes del Consejero autonómico competente), forman parte de la normativa aplicable a estas entidades y, por consiguiente, debe acudirse a ellas para dilucidar la posibilidad de auditoría bajo la LAC. Y, en particular, si



una auditoría de cuentas de estas entidades debe someterse a la LAC cuando la normativa aplicable al colegio profesional de que se trate (incluyendo las disposiciones estatutarias):

- i) Bien obligue a la entidad a la llevanza de contabilidad y a la aprobación de cuentas anuales expresivas de la imagen fiel (cuando sean preparadas con arreglo a un marco normativo que resulte de aplicación como un todo coherente).
- ii) Bien exija la auditoría de cuentas (pues, en caso contrario, quedaría vacía de contenido una exigencia prevista en la normativa aplicable).

Consideraciones generales

1.- En la consulta de referencia, publicada en el BOICAC nº 105, se recoge el criterio de este Instituto en relación con la verificación de cuentas de entidades en las que la normativa que les resulta de aplicación, según su naturaleza jurídica, no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación. Dicho criterio, en relación con las cuestiones concretas planteadas, se resume a continuación.

<< Por tanto, atendiendo a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría anteriormente reseñada, la revisión y verificación de las cuentas anuales o estados financieros de una entidad únicamente podrá tener la consideración de actividad de auditoría de cuentas en los siguientes casos:

- 1. Cuando la normativa específica a la 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.*
- 2. Cuando la normativa específica a la que se encuentre sujeta la entidad en cuestión contemple o prevea la*



elaboración y presentación de otros estados financieros o documentos contables conforme a un marco normativo de información financiera que aquella haya establecido expresamente a tal efecto.

Lo anteriormente señalado resulta justificado por cuanto, siendo la actividad de auditoría de cuentas una actividad regulada legalmente debido a su función de interés público, no cabe justificar la sujeción a la normativa de auditoría de cuentas a aquellas entidades en las que el legislador o el regulador no ha considerado relevante ni necesario, no ya someter a auditoría los estados o cuentas anuales que en su caso se formulen, sino tampoco fijar de forma expresa tales estados o cuentas. Por este motivo, no se entiende que concurra relevancia pública que justifique dicha sujeción en aquellos casos en que la formulación de cuentas anuales se realiza de forma voluntaria por la propia entidad o, incluso, cuando se impone mediante normas de funcionamiento interno. La dimensión pública innegable y necesaria que subyace en la regulación y supervisión de la actividad exige y se pone de manifiesto cuando se ha reconocido esa relevancia, como así sucede, cuando se prevé por norma jurídica (tal como una Ley, un Real Decreto o una Orden ministerial) pero no cuando, no reconociéndose por norma legal o reglamentaria obligación alguna, se autoimpone (por ejemplo, mediante estatutos).

A estos efectos, este Instituto considera que disponen de un marco normativo de información financiera aplicable, las sociedades de capital reguladas por el texto refundido de la ley de sociedades de capital y las entidades que tengan la consideración de empresa o los empresarios sujetos, por tanto, a las disposiciones del Código de Comercio en cuanto a la llevanza de contabilidad y formulación de sus cuentas anuales. Asimismo, estarían en este supuesto todas las entidades para las que la normativa que les resulte aplicable establezca expresamente que la llevanza de contabilidad y formulación o presentación de cuentas anuales se efectúe de conformidad con el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, o con un marco normativo de información



financiera normalizado previsto o al que se refiera la normativa concreta de aplicación, como por ejemplo y sin ánimo exhaustivo sería el caso de las siguientes entidades:....>> .

Por otra parte, en el apartado 2 de la consulta, se indican criterios a seguir en situaciones particulares de determinadas entidades no incluidas en el apartado anterior (párrafo transcrito), como, entre otras, las mencionadas en la consulta ahora planteada (asociaciones de no declaradas de interés público o colegios profesionales). Así:

<<2. No obstante lo anterior, y a los efectos que aquí interesan, conviene tener en cuenta las siguientes circunstancias que pudieran apreciarse en otras entidades:

a) En primer lugar, las entidades en las que su normativa aplicable exige la llevanza de contabilidad y la presentación de cuentas anuales que reflejen la imagen fiel de su situación financiera y patrimonial y de sus resultados, sin establecer expresamente el marco normativo de información financiera específico de aplicación a estos efectos.

En estos supuestos, si las cuentas anuales se han elaborado de acuerdo con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación de acuerdo con los principios y criterios de valoración en él contenidos y como un todo coherente, la auditoría de estas cuentas anuales sí será auditoría de cuentas en el sentido previsto en el TRLAC.

b) En segundo lugar, existen entidades con una naturaleza jurídica que se podrían calificar de público-privada o cuasi pública, como son: las Cámaras de Comercio, los Colegios Profesionales, o las Comunidades de regantes, cuya normativa reguladora, sí que exige la llevanza de una contabilidad, la presentación de unos estados financieros o cuentas anuales, o la presentación y liquidación de presupuestos anuales, e incluso, en algunos casos, hasta que dichos estados financieros anuales estén auditados.



En estos supuestos, previamente, será necesario determinar si con arreglo a la normativa específica aplicable en cada caso la verificación de los estados financieros anuales de estas entidades se encuentra dentro del ámbito de competencias de los órganos de control de la gestión económico-financiera de las Administraciones Públicas, puesto que en caso afirmativo, y conforme a lo establecido en la disposición adicional segunda del TRLAC y disposición adicional quinta del RAC, a dicha verificación no le resultaría de aplicación la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, sino que estaría sujeta a la normativa específica del sector público a este respecto.

En el caso de que dichas entidades no estuviesen dentro del ámbito de actuación de los órganos de control del sector público, habría de estar a lo que la normativa de cada entidad estableciera en cuanto a la llevanza de la contabilidad y la formulación de sus cuentas anuales u otros estados financieros o documentos contables de acuerdo con lo indicado anteriormente. En particular, tendrá la consideración de auditoría de cuentas: (a) si en el caso de cuentas anuales en dicha normativa se establece que las cuentas anuales se formulen de acuerdo con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación para expresar la imagen de la entidad y (b) si, en el caso de otros estados o documentos financieros, la normativa aplicable a la entidad prevea expresamente, un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación.

c) En tercer lugar, y como se ha adelantado, existen igualmente entidades cuya normativa específica no establece expresamente el marco normativo de información financiera aplicable en la presentación y formulación de estados financieros o cuentas anuales, pero, sin embargo, resultan obligadas a someter sus cuentas o estados financieros a auditoría de cuentas por exigencia de disposiciones normativas de diversa índole o de naturaleza específica o sectorial, o incluso por exigirse por la propia normativa específica aplicable. En este sentido, existen entidades que perciben subvenciones o realizan actividades concretas (como,



por ejemplo, la actividad deportiva), respecto de las cuales una norma jurídica particular tal como una Ley, un Real Decreto o una Orden ministerial, exige la presentación de estados financieros o cuentas anuales auditadas para la concesión o justificación de las subvenciones o para la realización de la actividad.

En estos supuestos, cuando las entidades que por los motivos señalados deban presentar cuentas anuales o estados financieros auditados, y a pesar de que sus normas específicas de aplicación no establezcan expresamente un marco normativo de información financiera, debe considerarse que las auditorías de dichas cuentas anuales o estados financieros estarán sujetas a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, en todos sus aspectos, siempre y cuando, a su vez, en la elaboración de las citadas cuentas o estados se haya seguido, por los administradores o quienes ejerzan funciones equivalentes de la propia entidad, el marco normativo de información financiera que resulte más idóneo a su naturaleza. Interpretar lo contrario podría llevar a impedir que la entidad pudiese cumplir lo exigido por sus propias normas a las que se encuentra sujeta:...>>

2.- A tenor del criterio manifestado en la consulta de referencia, transcrito en el apartado anterior, en relación con la auditoría de las cuentas anuales de las entidades a que se refiere la consulta, puede señalarse lo siguiente:

a.- Respecto a las asociaciones no declaradas de interés público, dado que según el literal del artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, se exige a dichas entidades llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, en el caso de que éstas elaboren sus cuentas anuales de conformidad con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación de acuerdo con los principios y criterios de valoración en él contenidos y como un todo coherente, la verificación de dichas cuentas anuales por un auditor tendrá la consideración de auditoría de cuentas y estará sujeta a la



LAC en todos sus aspectos, atendiendo al criterio recogido en el apartado 2.a) de la consulta referida, publicada en el BOICAC.

b.- En cuanto a los colegios profesionales, en los dos casos planteados, cuando su normativa de aplicación, bien obligue a la formulación de cuentas anuales expresivas de la imagen fiel y preparadas conforme a un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, o bien exija la realización de una auditoría de sus cuentas anuales, la verificación de las cuentas anuales del colegio profesional en ambos casos tendría la consideración de auditoría de cuentas sujeta a la LAC, de acuerdo con el criterio indicado en la consulta de referencia publicada, en sus apartados 2.b) y 2.c), respectivamente.

3.- En relación con la cuestión planteada sobre si la auditoría de las cuentas anuales de asociaciones y fundaciones de competencia autonómica también constituyen trabajos de auditoría sometidos a la LAC, cuando se rijan supletoriamente por la normativa estatal, este Instituto, dado que carece competencias acerca de la aplicación supletoria o no de la legislación estatal a las entidades de ámbito autonómico en el supuesto planteado, solicitó Informe a la Abogacía del Estado en el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, en cuyo apartado de *Conclusiones*, señala lo siguiente:

“ÚNICA.- Las obligaciones previstas en el art.14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, y en el art.25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, son de aplicación supletoria a las asociaciones o fundaciones que operen en una Comunidad Autónoma sin legislación específica en esta materia; de acuerdo con lo expuesto en las consideraciones segunda y tercera del presente informe.”

En consecuencia, sobre las cuestiones objeto de la consulta no cabe más que contestar afirmativamente, de tal forma que la verificación de las cuentas anuales de las citadas asociaciones y fundaciones en los supuestos planteados tendrá la consideración de actividad de auditoría de cuentas sujeta a la LAC, siempre y cuando la normativa estatal de aplicación supletoria resultase de aplicación a dichas entidades y teniendo en cuenta lo indicado en los apartados anteriores de este escrito.



Conclusiones:

4.- De acuerdo con lo anteriormente señalado, en relación con las cuestiones concretas planteadas puede indicarse lo siguiente:

a.- Respecto a la primera cuestión planteada, la auditoría de cuentas de las asociaciones no declaradas de utilidad pública, reguladas en el artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, es un trabajo de auditoría sometido a la LAC, de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.b) de la contestación a la consulta 1 del BOICAC nº 105, y el literal del artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, siempre que las cuentas anuales se hayan elaborado de acuerdo con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación de acuerdo con los principios y criterios de valoración en él contenidos y como un todo coherente.

b.- En cuanto a la segunda cuestión, las auditorías de cuentas de las asociaciones y fundaciones de competencia autonómica también constituyen trabajos de auditoría sometidos a la LAC, cuando se rijan supletoriamente por la normativa estatal, porque las obligaciones previstas en el artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, y en el art. 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, son de aplicación supletoria a las asociaciones o fundaciones que operen en una Comunidad Autónoma sin legislación específica en esta materia, y siempre y cuando la normativa estatal citada resulte de aplicación supletoria a las entidades en cuestión.

c.- Por lo que se refiere a la consulta planteada en tercer lugar, la verificación de las cuentas anuales de los colegios profesionales se encuentra sujeta a la LAC, cuando la normativa aplicable al colegio profesional de que se trate (i) bien obligue a la entidad a la llevanza de contabilidad y a la aprobación de cuentas anuales expresivas de la imagen fiel (cuando sean preparadas con arreglo a un marco normativo que resulte de aplicación como un todo coherente), ii) bien exija la auditoría de cuentas (pues, en caso contrario, quedaría vacía de contenido una exigencia prevista en la normativa aplicable), de acuerdo con el criterio indicado en la



MINISTERIO
DE ECONOMÍA,
INDUSTRIA
Y COMPETITIVIDAD

INSTITUTO DE CONTABILIDAD
Y AUDITORÍA DE CUENTAS

consulta de referencia publicada en el BOICAC 105, en sus apartados 2.b) y 2.c), respectivamente.

5.- Conforme a lo establecido en la disposición adicional novena del Reglamento que desarrolla la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado mediante Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.