



## BOICAC Nº 105/2016 CONSULTA 1

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.

### RESPUESTA:

#### Consideraciones

1. La actividad de auditoría de cuentas se encuentra regulada en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1/2011, de 1 de julio (en adelante, TRLAC), en cuyo artículo 1.2 se define dicha actividad como aquella que “consiste en la revisión y verificación de cuentas anuales, así como de otros estados financieros o documentos contables elaborados con arreglo al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación, y siempre que dicha actividad tenga por objeto la emisión de un informe sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros”. Este mismo artículo, en su apartado 3, establece que “La auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan 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; también comprenderá, en su caso, la verificación de la concordancia del informe de gestión con dichas cuentas”. Y en su apartado 4 que “la auditoría de cuentas tendrá necesariamente que ser realizada por un auditor de cuentas o una sociedad de



auditoría, mediante la emisión del correspondiente informe y con sujeción a los requisitos y formalidades establecidos en la presente ley”.

Conforme a lo dispuesto en dicha normativa, existen dos modalidades de trabajos de auditoría de cuentas: auditoría de cuentas anuales y auditoría de otros estados financieros o documentos contables. Ambos tipos de cuentas o estados deben formularse con arreglo a un marco normativo de información financiera que resulte aplicable en cada caso. A efectos de esta segunda modalidad, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 2 del Reglamento de desarrollo del TRLAC, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 1 de octubre, (en adelante RAC) respecto de las condiciones que deben reunir dichos estados o documentos contables a los solos efectos de entenderse susceptibles de someterse a la auditoría de cuentas contemplada en la citada normativa.

“Artículo 2. Modalidades de auditoría de cuentas.

1. La actividad de auditoría de cuentas, en función de los estados financieros o documentos contables objeto de examen, se referirá a una de las modalidades siguientes:

a) Auditoría de cuentas anuales.

b) Auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

2. A estos efectos, se entiende por otros estados financieros o documentos contables aquellos elaborados con arreglo a los principios y normas contenidos en el marco normativo de información financiera aplicable, expresamente establecido para su elaboración.

En particular, quedan incluidos en este concepto los estados o documentos contables integrantes de las cuentas anuales que se elaboren separadamente, o incluso elaborados en su conjunto, pero que se refieran en este caso a un período inferior al del ejercicio social.



Estos estados o documentos deberán estar firmados o ser asumidos formalmente por quienes tengan atribuidas las competencias para su formulación, suscripción o emisión, en la misma forma que la prevista en la legislación mercantil para la formulación de las cuentas anuales. En su caso, el documento en el que conste la citada asunción formal deberá acompañar a los estados financieros o documentos contables correspondientes.”.

A su vez, en los artículos 4.1 y 10.1 del RAC se definen cada una de las modalidades de auditoría de cuentas en los siguientes términos:

“Artículo 4. Definición de auditoría de cuentas anuales.

1. La auditoría de las cuentas anuales consistirá en revisar y verificar a efectos de dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de sus operaciones y, en su caso, de los flujos de efectivo 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.”

“Artículo 10. Definición de auditoría de otros estados financieros o documentos contables.

1. La auditoría de otros estados financieros o documentos contables a que se refiere el artículo 2.1.b) consistirá en verificar y dictaminar si dichos estados financieros o documentos contables expresan la imagen fiel o han sido preparados, según corresponda, de conformidad con el marco normativo de información financiera expresamente establecido para la elaboración de los citados documentos o estados.”.

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:

- a) Las Cooperativas y las uniones, federaciones y confederaciones de éstas, reguladas por la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, que expresamente establece tal obligación en el artículo 61.
- b) Las Agrupaciones de interés económico, reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, que, en su artículo 1, establece que este tipo de entidades tiene carácter mercantil y se rigen supletoriamente por las normas de las sociedades colectivas.
- c) Las sociedades laborales, reguladas por la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, dado que deben revestir la forma de sociedad anónima o limitada, resultándoles de aplicación a estos efectos las normas correspondientes a dichas sociedades, según su disposición final tercera.
- d) Las sucursales de sociedades extranjeras en España, en cuanto que deben presentar y depositar cuentas anuales en el registro mercantil, conforme a lo dispuesto en los artículos 375 y 376 del Código de Comercio, sin perjuicio del régimen de dispensa regulado en dichos artículos.



- e) Las asociaciones declaradas de utilidad pública, 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.
- f) Las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual, reguladas por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, en la que se establece, en su artículo 156, que dichas entidades deben presentar cuentas anuales de conformidad con el Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (art. 156.1) y que dichas cuentas deben ser sometidas a auditoría (art. 156.4).
- g) 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 RAC, siempre y cuando dichas entidades deban formular sus cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que resulte de aplicación (Código de Comercio y demás disposiciones de desarrollo), tal y como viene exigido en las citadas disposiciones.

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.

d) Finalmente, y en cuarto lugar, en relación con las entidades sujetas a las obligaciones contables de los contribuyentes del impuesto de sociedades establecidas en el artículo 120.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (que dice: “1. Los contribuyentes de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen. En todo caso, los contribuyentes a que se refiere el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas”), ha de advertirse que, a los efectos que aquí interesa y sin perjuicio de que este Instituto no es competente para pronunciarse sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, lo dispuesto en el citado artículo difícilmente puede interpretarse en el sentido de que esta norma tributaria exija la llevanza de contabilidad y la formulación de cuentas anuales conforme a lo dispuesto en el Código de Comercio cuando la normativa específica de aplicación de los mencionados contribuyentes no lo establezca o lo haga de forma distinta, y mucho menos que dicha interpretación sea extensible al ámbito mercantil.

3. Por otra parte, existen supuestos distintos a los citados en los apartados anteriores, relativos a entidades como por ejemplo, las comunidades de vecinos (sobre las que este Instituto en la consulta nº 1 del BOICAC 94/2013) o las Uniones Temporales de Empresas (UTEs), que carecen de personalidad jurídica según su normativa aplicable y que ni siquiera están obligadas a llevar contabilidad. En estos supuestos, la revisión y verificación de los estados financieros que dichas entidades puedan elaborar no tendrán la consideración de un trabajo de auditoría de cuentas sujeto a la normativa reguladora de esta actividad.



4. No obstante, el hecho de que la revisión o verificación de las cuentas o estados citados anteriormente no tengan la consideración de auditoría de cuentas no significa que los estados financieros de estas entidades no puedan ser revisados por un auditor de cuentas, con el alcance que se acuerde y que se considere apropiado en cada caso, el cual incluso podría alcanzar el mismo grado de seguridad razonable que proporcionaría la aplicación de las NIA-ES. En estos supuestos la actuación del auditor en dicha revisión no estaría sujeta en ningún caso a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en ninguno de sus aspectos. En este sentido, y salvo que exista disposición normativa que así lo prevea o lo permita, debe advertirse a este respecto que el informe que en su caso se emitiera como resultado de dicho trabajo no podrá identificarse como informe de auditoría de cuentas sujeto a la normativa reguladora de esta actividad, ni su redacción o presentación podrá generar confusión a este respecto, conforme a lo establecido en el artículo 3.3 del RAC, y teniendo en cuenta la conducta tipificada como infracción grave en el artículo 34.g) del TRLAC. En este aspecto, y a fin de evitar confusiones, sería conveniente que en el título del informe no figurase la palabra “auditoría”, pudiendo, por ejemplo, denominarse: “informe de auditor de cuentas”. Asimismo, sería oportuno incluir un párrafo en el propio informe en el que se indicase expresamente que el trabajo de revisión realizado no tiene la naturaleza de auditoría de cuentas de la regulada en el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, ni que encuentra sujeta al citado texto refundido.

5. Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.