

SECCIÓN DE CONTABILIDAD

Comentario Consultas ICAC BOICAC nº 105

Belén Álvarez, Marian Álvarez-Canal y José Manuel Luque
Miembros de la Sección de Contabilidad

AUDITORÍA

BOICAC Nº 105, marzo de 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.

Descripción

La consulta trata de clarificar qué trabajos de revisión y verificación de cuentas anuales u otros estados financieros, tendrán la consideración de trabajo de auditoría de cuentas atendiendo a lo dispuesto en la normativa reguladora de esta actividad.

Consideraciones previas

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 (TRLAC), según el cual existen dos modalidades de trabajos de auditoría de cuentas: auditoría de cuentas anuales y auditoría de otros estados financieros o documentos contables¹, ambos formulados con arreglo al marco normativo de información financiera que les resulte aplicable en cada caso.

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.

¹ 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 (art. 2 TRLAC).

2. La *auditoría de otros estados financieros o documentos* 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.

Contestación del ICAC

Tendrá la consideración de actividad de auditoría de cuentas (por tanto sujeta a las NIA-ES) las revisiones y verificaciones de las cuentas anuales o estados financieros de una entidad en los siguientes casos:

1. Cuando la normativa específica a la que se encuentre sujeta la entidad en cuestión imponga la obligación de elaborar cuentas anuales 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.

A estos efectos, el ICAC considera que disponen de un marco normativo de información financiera aplicable:

- A. 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.
- B. 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 sería el caso de las siguientes entidades:
 - a. Las Cooperativas y las uniones, federaciones y confederaciones de éstas.
 - b. Las Agrupaciones de interés económico.
 - c. Las sociedades laborales.
 - d. Las sucursales de sociedades extranjeras en España.
 - e. Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
 - f. Las entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual.
 - 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.

Además, el ICAC indica una serie de *circunstancias especiales* que podrían apreciarse en determinadas entidades y que daría como resultado que la auditoría de sus cuentas anuales sí se considerase auditoría de cuentas en el sentido previsto en el TRLAC. Son las siguientes:

1. Entidades en las que su normativa aplicable exige la llevanza de contabilidad y la presentación de cuentas anuales, sin establecer expresamente el marco normativo de información financiera específico de aplicación a estos efectos, pero cuyas 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.
2. 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 auditados².

Para estas entidades, tendrá la consideración de auditoría de cuentas: (a) si sus cuentas anuales se formulan 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.

3. 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 resultan obligadas a someter sus cuentas o estados financieros a auditoría de cuentas por exigencia de disposiciones normativas de naturaleza específica o sectorial (por ejemplo, entidades que perciben subvenciones o realizan actividades concretas, deportiva, respecto de las cuales una norma jurídica les 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).

² En estas entidades es necesario determinar si con arreglo a la normativa específica aplicable en cada caso, la verificación de los estados financieros anuales se encuentra dentro del ámbito de competencias de los órganos de control de la gestión económico-financiera de las Administraciones Públicas. En caso afirmativo, 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 estos supuestos, las auditorías de dichas cuentas anuales o estados financieros estarán sujetas a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, siempre y cuando en la elaboración de las mismas se haya seguido el marco normativo de información financiera que resulte más idóneo a su naturaleza.

Asimismo, el ICAC señala expresamente que no tendrá la consideración de trabajo de auditoría de cuentas, y por tanto no estará sujeto a la normativa reguladora de esta actividad, la revisión y verificación de los estados financieros de entidades como por ejemplo, las comunidades de vecinos³ 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.

Por último, el ICAC, indica que el hecho de que la revisión o verificación de las cuentas o estados de determinadas entidades no tengan la consideración de auditoría de cuentas no significa que 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. Además, el informe que en su caso se emitiera como resultado de dicho trabajo no podrá identificarse como informe de auditoría de cuentas, ni su redacción o presentación podrá generar confusión a este respecto. Por ello, 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 TRLAC ni que se encuentra sujeta al citado texto refundido.

³ Vid. BOICAC N° 94/2013 Consulta 1 “Sobre las obligaciones contables de una comunidad de vecinos (comunidad de propietarios por pisos o locales, regida por la Ley 49/1960, de 21 de julio, de Propiedad Horizontal) y si la revisión de sus cuentas puede tener la consideración de la actividad de auditoría de cuentas.

CONTABILIDAD

BOICAC N° 105, marzo de 2016. [Consulta 1](#)

SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL REINTEGRO DE UNA CANTIDAD PERCIBIDA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

Descripción

La sociedad consultante recibió en el año 2013 una ayuda de la Administración Pública en concepto de “Pago Único Agricultura”. Posteriormente, en diciembre de 2015, como consecuencia de un control administrativo, tiene que devolver a la Administración concedente la cantidad recibida en el año 2013. Asimismo, en dicha fecha, presenta un recurso contencioso administrativo contra la resolución de devolución de la ayuda recibida.

La consulta versa sobre cómo contabilizar el desembolso por la devolución de la ayuda a la Administración concedente.

Contestación del ICAC

El ICAC distingue dos posibilidades de tratamiento contable en función de la probabilidad que la sociedad tiene de que los argumentos esgrimidos en el recurso contencioso administrativo sean aceptados, y por tanto la cuantía ahora desembolsada pueda ser recuperada. Así:

1. Si se considera probable que el litigio se resuelva a favor de la empresa, el reintegro se contabilizará como un activo.
2. Si se considera probable que el litigio no se resuelva a favor de la empresa el reintegro se contabilizará como un gasto.

En ambas situaciones, la sociedad hará constar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa en relación con el litigio en curso con la Administración Pública. En concreto la requerida en la nota 14. “Provisiones y contingencias” del modelo normal de memoria.

Propuesta de aplicación

En el caso 1, el pago por la devolución de la ayuda (disminución de tesorería) se hará con cargo a una cuenta de activo, por ejemplo “*Derechos de cobro por recuperación de reintegro a la Administración*”, perteneciente al subgrupo 54 o 25 del PGC según que su vencimiento sea a corto o largo plazo.

En el caso 2, el pago por la devolución de la ayuda se hará con cargo a una cuenta de gastos, por ejemplo “*Gastos por reintegro de ayudas a la Administración*”, que se ubicaría en el subgrupo 67 del PGC.

BOICAC Nº 105, marzo de 2016. [Consulta 2](#)

SOBRE LA CONTABILIZACIÓN DE SERVICIOS DE ABOGACÍA PRESTADOS A TÍTULO GRATUITO

Descripción

La consulta se plantea por una entidad sin fines lucrativos y una sociedad de abogados. La fundación desarrolla una actividad que consiste en facilitar la colaboración gratuita de abogados del despacho en determinados proyectos jurídicos seleccionados por ella. Para ello se ha suscrito un acuerdo de colaboración entre ambas entidades.

Los abogados que colaboran con la fundación incluyen las horas incurridas en este tipo de asesoramiento en el sistema de control de horas habitual del despacho igual que proceden con cualquier otro tipo de asesoramiento a favor de clientes de la firma, identificando dicha colaboración de manera específica.

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de estos hechos en la sociedad de abogados y en la fundación.

Contestación del ICAC

El despacho de abogados inicialmente reconocerá los costes incurridos en la prestación de los servicios en función de su naturaleza.

Posteriormente, en el supuesto de que considerase que estos costes tienen carácter excepcional y cuantía significativa, los reclasificará a la partida "*Otros resultados*"⁴, informando de todo ello en la memoria. Esta reclasificación se valorará por el coste o valor en libros de los gastos incurridos en la prestación del servicio y tendrá como contrapartida una cuenta que deberá mostrarse en la partida 3. "*Trabajos realizados por la empresa para su activo*"⁵, de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Respecto a la contabilización de los servicios gratuitos en la fundación, hay que tener presente que no es ésta la que recibe los servicios de abogacía, sino terceros seleccionados por ella; tampoco tiene responsabilidad alguna respecto a ellos, correspondiendo ésta a la firma de abogados. Por todo ello, y tal y como señala el ICAC, la entidad actúa como mera intermediaria, y por tanto no procede que realice apunte contable alguno sobre unos servicios de abogacía que la fundación no recibe.

Sí será necesario informar en la memoria de las cuentas anuales de la fundación sobre la actividad de mediación que realiza, con el objetivo de que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales.

⁴ Esta partida forma parte del resultado de explotación según la NECA 7ª, 9.

⁵ Recoge cuentas del grupo 7 que no reflejan ingresos sino contrapartidas de gastos.

BOICAC N° 105, marzo de 2016. [Consulta 3](#)

SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL EFECTO IMPOSITIVO ASOCIADO A UNA SUBVENCIÓN

Descripción

La consulta trata sobre la forma de contabilizar el efecto impositivo asociado a las subvenciones de capital recibidas por entidades con pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores que se encuentran pendientes de compensar fiscalmente.

Contestación del ICAC

Para su contestación el ICAC se apoya en la norma de registro y valoración (NRV) 13ª, referida al Impuesto sobre beneficios, en dos puntos de la misma se hace mención al objeto de la consulta.

Al definir las diferencias temporarias, la NRV 13ª indica que éstas se producen, entre otras circunstancias, en los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto. Éste es el caso de las subvenciones de capital, que se corresponden con un ingreso reconocido directamente en el patrimonio neto que se imputará a resultados en los ejercicios futuros (con la consiguiente inclusión en bases imponibles futuras). El pasivo por diferencias temporarias constituye el reconocimiento en el balance el efecto de la tributación diferida.

Por otro lado, el ICAC indica en su contestación, que en la misma NRV 13ª y en la definición del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios, éste se corresponderá con el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto, como es el caso de las subvenciones.

La conclusión es que en el momento del reconocimiento de la subvención como un ingreso directamente reconocido en el patrimonio neto, debe registrarse el correspondiente pasivo por impuesto diferido que irá revirtiéndose en la medida que la subvención vaya imputándose a resultados de los ejercicios futuros y por tanto formando parte de la base imponible del impuesto.

Con respecto al reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas, el ICAC en su contestación se remite a lo que indicado ya por este organismo en su respuesta a la consulta 10 publicada en el BOICAC nº 80 y a su Resolución de 9 de febrero de 2016.

BOICAC N° 105, marzo de 2016. [Consulta 4](#)

SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS INGRESOS GENERADOS DURANTE EL PERIODO DE PRUEBA DEL ACTIVO

Descripción

La consulta plantea cual debe ser el tratamiento de los ingresos generados por las actividades realizadas en el periodo de prueba para la puesta en condiciones de funcionamiento de un activo.

Contestación del ICAC

Para su contestación el ICAC se remite a las Resoluciones del 01 de marzo de 2013, en la que se establecen las normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y de 14 de abril de 2015, en la que se indican los criterios para establecer el coste de producción.

La Resolución de 2015, indica claramente que los gastos en que se incurra por pruebas necesarias para poner el activo en condiciones de pleno funcionamiento serán parte del coste de producción y que los mismos se minoraran con los ingresos generados durante ese mismo periodo. En aquellos casos en que los ingresos superen los gastos, el exceso de los mismos minorará el coste de producción del activo.

La RICAC de 2013, indica que si se trata de gastos o ingresos accesorios NO IMPRESCINDIBLES, para la puesta en funcionamiento del bien, se reconocerán en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Por lo tanto la suma de ambas contestaciones responde con claridad a la cuestión planteada:

Los ingresos generados durante el periodo de prueba de un activo se activarán minorando el valor inicial siempre que sean imprescindibles para que el mismo esté en condiciones de funcionamiento.