



# Ejemplos prácticos del tratamiento contable y la labor auditora en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos

**José Manuel Santos Jaén**

*Profesor asociado del Departamento de Economía  
Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia*

**José Serrano Madrid**

*Profesor asociado del Departamento de Economía  
Financiera y Contabilidad. Universidad de Murcia*

## Extracto

Cada vez resulta más importante la labor que las entidades sin fines lucrativos (ESFL) desarrollan en nuestro país y por ende su participación en la economía y el empleo nacional. A pesar de los cambios provocados por la última crisis económico-financiera que ha vivido la economía española, todavía sigue siendo un pilar fundamental para la subsistencia de estas entidades la percepción de subvenciones, especialmente de las Administraciones públicas.

En el presente artículo se muestran cuáles son las principales problemáticas contables y los puntos clave de auditoría en las subvenciones de estas ESFL. El objetivo del presente trabajo ha sido realizar un minucioso estudio sobre las distintas problemáticas contables que surgen en el área de subvenciones (registro, valoración, imputación al excedente, etc.) y describir con detalle el proceso de auditoría de esta área desde el momento inicial de la planificación hasta la emisión del informe de auditoría. Tiene el claro propósito de colaborar a que estas ESFL puedan mejorar la confianza que la sociedad tiene en ellas a través de una más eficiente transmisión de información financiera, en cumplimiento del objetivo de una adecuada transparencia que se les demanda constantemente.

El resultado es un trabajo que permite a los profesionales de contabilidad y auditoría tener una guía que a través de un gran número de casos prácticos les ayude a comprender y asimilar cómo se lleva a cabo la contabilidad y auditoría de un área tan importante para las ESFL como es el de las subvenciones, contribuyendo a facilitar la realización de una correcta presentación de la información financiera, la cual es transmitida a la sociedad y, por tanto, cumpliendo con los estándares de calidad y transparencia exigidos a los informes económico-financieros de cualquier entidad, sin que estas ESFL sean una excepción.

**Palabras clave:** auditoría; contabilidad; entidades sin fines lucrativos; subvenciones.

Fecha de entrada: 26-03-2019 / Fecha de aceptación: 11-07-2019

**Cómo citar:** Santos Jaén, J. M. y Serrano Madrid, J. (2019). Ejemplos prácticos del tratamiento contable y la labor auditora en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 195-238.





# Practical examples of the accounting treatment and auditing in the field of the non-profit organizations

José Manuel Santos Jaén

José Serrano Madrid

## Abstract

The labour of non-profit organisations is becoming more and more important in our country and thereby its participation inside the economy and the domestic employment. Despite the changes originated by the last Spanish economic crisis, the received grants are still a key element for the livelihood of that kind of entities, specially the grants coming from public administration.

This paper shows the most important account issues and the key matters during the audit process of grants received by non-profit organisations.

The objective of the present paper has been to do a meticulous study about the different accounting casuistry inside the grant areas (recognition, measurement, allocation to profit and loss, etc.) and a deep description about the auditing process of this area: since the initial planification to the audit reporting emission. With the clear purpose of helping these Non-profit Organisations to improve the trust that society has in them through a more efficient transmission of financial reporting, in compliance with the objective of adequate transparency that is constantly demanded.

The result is a paper that shows to the accounting and auditing professionals a guide that, using a lot of practical examples, helps to understand and to assimilate how to develop the accounting and auditing procedures in an important area for Non-profit organisations, like grant area. Therefore, the paper contributes to make easy the right financial reporting, that is showed to the society and it has to compliance with the quality and transparency standards demanded to the financial reporting of other entities, as well.

**Keywords:** tauditing; accounting; non-profit organisations; grants.

**Citation:** Santos Jaén, J. M. y Serrano Madrid, J. (2019). Ejemplos prácticos del tratamiento contable y la labor auditora en el ámbito de las entidades sin fines lucrativos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 195-238.





## Sumario

1. Introducción
  2. Metodología
  3. Contabilidad de subvenciones, donaciones y legados en las ESFL
    - 3.1. Definición de subvención, donación y legado
    - 3.2. Cuentas contables relacionadas
    - 3.3. Reconocimiento
      - 3.3.1. Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables
      - 3.3.2. Subvenciones, donaciones y legados reintegrables
    - 3.4. Valoración
    - 3.5. Criterio de imputación al excedente del ejercicio
    - 3.6. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación
  4. Auditoría del área de subvenciones
    - 4.1. Planificación
    - 4.2. Procedimientos de auditoría
    - 4.3. Revisión de la memoria
    - 4.4. Emisión del informe de auditoría
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

Es indudable la importancia que han cobrado en nuestros días las entidades del tercer sector, el cual está formado por más de 30.000 entidades. Estas organizaciones atienden a más de 7 millones de personas y gestionan 10.500 millones de euros anualmente (Fundación PWC, 2018), siendo su existencia, tal y como señala Morenés (2014), imprescindible al atender una serie importante de necesidades sociales, contribuyendo con ello al bienestar social y el desarrollo de países, protección del medio ambiente, etc.

El denominado «tercer sector» aglutina a una amplia variedad de organizaciones privadas sin ánimo de lucro que adoptan distintas formas jurídicas: fundaciones, asociaciones, centros especiales de empleo, cooperativas sociales, etc. Muchas entidades conforman las llamadas entidades sin fines lucrativos (ESFL) definida por AECA (2013) como «una colectividad privada considerada como unidad, cuya estructura patrimonial y unión de voluntades cuenta con suficiente capacidad financiera y organizativa para realizar sus fines sociales orientados al interés general o colectivo, sin que existan títulos de propiedad sobre ella que pudieran atribuir derechos sobre eventuales beneficios». Esta imposibilidad de reparto de beneficios les diferencia de otras entidades que conforman el tercer sector.

Desde el punto de vista jurídico la gran mayoría de estas ESFL se constituyen en forma de asociación (Chaves y Monzón, 2001) o fundación, pero también, aunque en menor medida, existen federaciones y confederaciones, pudiendo estar creadas por personas físicas o jurídicas.

En cuanto a los principales campos de actuación, las ESFL prestan sus servicios mayoritariamente en educación, salud, recreación y deporte, medio ambiente, bienestar social, derechos humanos y ayuda humanitaria, entre otros (Rincón, 2013).

La financiación de las ESFL se caracteriza por estar compuesta por un conglomerado de fuentes, tanto públicas como privadas. La importante crisis vivida por la economía nacional en los últimos años ha supuesto un descenso significativo de aquellos ingresos que provienen de las Administraciones públicas (convenios, contratos y subvenciones). Igualmente, los ingresos privados han experimentado un importante descenso, tanto por la desaparición de entidades privadas destinadas al apoyo de este tipo de colectivos (por ejemplo, obras sociales de cajas de ahorros), como por la reducción de las posibilidades económicas de

sus asociados, de manera que se estima que casi el 85 % de las ESFL han visto reducir sus fuentes de financiación (Fundación Mutua Madrileña, 2014). Paralelamente, el desarrollo de las Tecnologías de la Información y Comunicación ha supuesto la aparición de nuevos medios para la captación de recursos por estas ESFL mediante el uso de plataformas de *crowdfunding*, las cuales permiten una fácil conexión entre las personas físicas y las ESFL, adaptando y facilitando las donaciones realizadas (Sajardo, Gil y Pérez, 2017).

A pesar de los cambios experimentados en el origen de la financiación de estas entidades, las subvenciones públicas siguen siendo una partida muy importante en el presupuesto de estas ESFL, incluso para un número muy elevado de estas entidades su financiación procede de subvenciones, donaciones y otras formas de financiación sin contrapartida (Aliaga, 2009), por su parte (Perdomo, 2007) subraya como a pesar de que la procedencia de los recursos es muy variada, son las subvenciones públicas las de mayor predominio. Por esta razón, el fin del presente trabajo es llevar a cabo un análisis de la contabilidad y auditoría de subvenciones, donaciones y legados en las ESFL con base en lo establecido en el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, de aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro (en adelante, PGC ESFL) y las normas internacionales de auditoría adaptadas para su aplicación en España.

El objetivo del presente trabajo ha sido plantear, delimitar, explicar y razonar las distintas problemáticas que en materia de subvenciones nos encontramos a la hora de contabilizar o auditar una entidad sin fines lucrativos. De tal manera que cualquier profesional que se dedique tanto a la contabilidad como a la auditoría de ESFL sea capaz a través de la lectura del presente trabajo de llevar a cabo una correcta contabilización o verificación de cualquier cuestión relacionada con esta área contable. Todo ello dirigido a conseguir que a través de una mejor formación de los profesionales que gestionan o auditan este tipo de entidades, aumentar la transparencia y calidad de información financiera suministrada por estas ESFL. Tal y como indican Ruiz, Tirado y Morales (2008), las ESFL tienen entre sus principales retos hacerse merecedoras de la confianza depositada por la sociedad en ellos.

Esta exigencia de generar confianza en la sociedad se traduce en una mayor responsabilidad a la hora de suministrar información a sus grupos de interés, de ahí que con este trabajo se pretenda colaborar en la mejora de la información contable y de auditoría suministrada por estas entidades. Transparencia que como señalan Rocha, Queiruga y González-Benito (2015) favorece a su vez la eficiencia de las entidades sin ánimo de lucro, ya que esta transparencia unida al buen gobierno son las piedras angulares para conseguir la eficacia y eficiencia en la gestión de estas entidades, como así opina Aragoneses (2017).

En cuanto a transparencia se refiere, tal y como recoge Villarroya y Ramos (2018), la transparencia empieza en una adecuada elaboración de las cuentas anuales, para que la información en ella contenida sea útil y comprensible por parte de los interesados en ella.

A pesar de estar claramente justificada la necesidad de una adecuada transparencia de las ESFL, los estudios sobre el nivel de transparencia de las ESFL revelan como se encuentra a un nivel más bajo de lo deseado, no solo en nuestro país sino en la gran mayoría, como por ejemplo es el caso de Brasil según Rodrigo y Soares (2016). El problema reside, tal y como argumenta Corral (2014), en la ausencia de una normativa que regula la transparencia de la ESFL, de tal manera que estas entidades la perciben como una responsabilidad asumida.

El resultado ha sido un artículo eminentemente práctico en el que se analizan todas las problemáticas contables (registro, valoración, imputación a resultados) relacionadas con las subvenciones en ESFL, así como un detallado repaso del proceso de auditoría: tanto de planificación, desarrollo del trabajo de campo y emisión de informes que sirva para ayudar a los profesionales del mundo de la contabilidad y la auditoría a realizar su trabajo de una manera más eficiente y con mayor calidad en pro de la imagen fiel de las ESFL en su rendición de cuentas, que como bien concluyen Pasadas, Valencia y Lozano (2010) es mucho más que el cumplimiento de una obligación legal, sino una garantía de una adecuada gestión y a su vez conseguir mejorar sus niveles de transparencia, que como ha quedado indicado, en la actualidad, están por debajo de lo esperado.

El presente estudio se distribuye de la siguiente manera: tras esta introducción, en el siguiente epígrafe se describe la metodología utilizada. El epígrafe tercero se dedica íntegramente a la descripción desde un punto de vista práctico de la problemática contable de las subvenciones recibidas por las ESFL. El epígrafe cuarto describe el proceso de auditoría que se debe seguir con el fin de obtener evidencia suficiente del área de subvenciones evaluando su impacto en la opinión del informe de auditoría. Por último, en el quinto epígrafe se reflejan las conclusiones del presente documento.

## 2. Metodología

Para poder ofrecer un trabajo que aborde de manera precisa todas las problemáticas contables y de auditoría que surgen en el área de subvenciones, el trabajo se ha estructurado de la siguiente manera: en primer lugar, se ha procedido a realizar una lectura pormenorizada del PGC ESFL y del resto de la normativa contable y en materia de auditoría que afecta al área concreta de subvenciones. Tras lo cual, se ha continuado con un análisis de las distintas cuestiones relevantes en materia contable y auditora. Así, inicialmente se ha constatado la definición que de esta área arroja el PGC ESFL y las cuentas contables que este plan contable nos ofrece para facilitar el registro de los movimientos relacionados con esta área.

Posteriormente, se ha llevado a cabo un análisis del reconocimiento inicial de los distintos tipos de subvenciones. Una vez estudiado el procedimiento de reconocimiento de subvenciones, se analizan pormenorizadamente cómo se produce la valoración de las subvenciones. Por último, en materia contable se ha desarrollado un epígrafe en el que se re-

cogen los distintos criterios existentes para llevar a cabo la imputación de subvenciones al excedente del ejercicio. Lo anteriormente descrito se ha realizado no solo sustentándose en una robusta base teórica, sino apoyándonos además en la realización de distintos ejemplos que permitan al lector una mejor comprensión de la materia, de ahí que el desarrollo del estudio cuente con un gran número de ejemplos prácticos en los que se explica de manera concisa cómo se ha de abordar la contabilización de las distintas problemáticas contables que surgen en una ESFL con respecto al área en cuestión.

En cuanto a la auditoría se refiere, hay que tener en cuenta que, en primer lugar, el auditor en su planificación identifica los riesgos y determina cuáles son los procedimientos que va a realizar para mitigarlos, de ahí que se proponga una matriz de riesgo como herramienta que recoge en un solo documento los riesgos detectados, los procedimientos, las conclusiones que se obtienen de los mismos y su posible impacto en el informe de auditoría.

Continuando con la auditoría, posteriormente se enumeran los procedimientos que debe realizar el auditor para la obtención de una evidencia suficiente que soporte la opinión de su informe. El método más frecuente utilizado en la profesión es la realización de un *checklist* que identifique el procedimiento a realizar, el papel de trabajo donde se ha realizado, así como la identidad de la persona que lo ha realizado y de la que lo ha revisado.

Por último, en función de los resultados obtenidos, el auditor puede decantarse por la emisión de una opinión modificada. Debido a la amplia casuística existente, el presente documento enumera algunos ejemplos de los distintos tipos de opinión que el auditor puede emitir en un informe de auditoría de ESFL, siempre relacionadas con el área de subvenciones.

El presente trabajo finaliza con unas conclusiones concisas en las que se pone de manifiesto cómo se ha arrojado luz al modo adecuado de contabilizar y auditar un área tan importante como es la de subvenciones en este tipo de entidades.

### **3. Contabilidad de subvenciones, donaciones y legados en las ESFL**

#### **3.1. Definición de subvención, donación y legado**

Las subvenciones, donaciones y legados son importes concedidos por las Administraciones públicas, empresas o particulares, tanto nacionales o internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes), en cuyo caso son de capital, o bien importes recibidos por las Administraciones públicas, entidades o particulares al objeto, por lo general, de financiar los gastos ordinarios de funcionamiento de la entidad (Romano, 2018, p. 390).

De esta definición se sustrae la existencia de dos grandes grupos con base en su finalidad: de capital para financiar su estructura y de explotación para financiar su actividad. Además, también se pueden clasificar con base en su posibilidad de reintegro o no: reintegrables y no reintegrables. El PGC ESFL establece que se considerarán no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción. Existe una última clasificación según su otorgante: oficiales (otorgadas por Administraciones públicas) y no oficiales (otorgadas por entidades o personas privadas) (Gutiérrez, 2012).

### 3.2. Cuentas contables relacionadas

El PGC ESFL determina para el tratamiento contable de las subvenciones, donaciones y legados una serie de cuentas que se enumeran en la tabla 1:

Tabla 1

- 130. Subvenciones oficiales de capital**
- 131. Donaciones y legados de capital**
- 132. Otras subvenciones, donaciones y legados**
- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados**
  - 1720. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones
  - 1721. Deudas a largo plazo transformables en donaciones y legados
  - 1723. Colaboraciones empresariales
- 740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad**
- 745. Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio**
- 746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio**
- 747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio**
- 748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio**
- 840. Transferencias de subvenciones oficiales de capital**
- 841. Transferencias de donaciones y legados de capital**
- 842. Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados**
  - 8420. Transferencias de otras subvenciones
  - 8421. Transferencias de otras donaciones y legados





- 940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital
- 941. Ingresos de donaciones y legados de capital
- 942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados
  - 9420. Ingresos de otras subvenciones
  - 9421. Ingresos de otras donaciones y legados

Fuente: Real Decreto 1491/2011.

En el supuesto de que una ESFL no supere los límites establecidos para utilizar el PGC ESFL, sino que puede aplicar el PGC ESFL para pymes, no utilizará las cuentas de los grupos 8 y 9.

### 3.3. Reconocimiento

Para abordar el reconocimiento contable de las subvenciones, donaciones y legados, hay que establecer la distinción entre aquellas que son reintegrables y las que no lo son.

#### 3.3.1. Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables

El PGC ESFL en su norma de valoración 20.<sup>a</sup> señala que las donaciones, subvenciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior traspaso al excedente del ejercicio como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.

#### Ejemplo 1

Una ESFL recibe una subvención, que cumple los requisitos para ser considerada no reintegrable, por importe de 5.000 euros para adquirir una maquinaria.

Por la concesión de la subvención el asiento a realizar sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	5.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		5.000



Al cierre del ejercicio, por el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	5.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		5.000

Si no tienen asignación específica se contabilizan directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

### Ejemplo 2

Una ESFL es beneficiaria de una subvención no reintegrable sin asignación específica por importe de 10.000 euros.

El asiento a realizar sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	10.000	
740	Subvención a la actividad		10.000

Únicamente las concedidas por los asociados, fundadores, patronos o incluso un tercero que se otorguen a título de fondo social o dotación fundacional se reconocen directamente en el patrimonio neto de la entidad.

### Ejemplo 3

Los asociados de una ESFL deciden otorgar una subvención de 3.000 euros con el objeto de aumentar el fondo social.

A pesar de que se trata de una subvención, al estar dirigida a aumentar el fondo social se contabilizaría directamente como un incremento del fondo social.

Código	Cuenta	Debe	Haber
1304	Asociados, parte no desembolsada en asociaciones	3.000	
101	Fondo social		3.000

### 3.3.2. Subvenciones, donaciones y legados reintegrables

El PGC ESFL establece que serán registradas como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables; entendiéndose no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción.

Según el objeto de la subvención, se aplican los siguientes criterios:

- a) Las subvenciones obtenidas para adquirir un activo solo se clasificarán como no reintegrables cuando se haya reconocido el correspondiente activo. Si las condiciones de la subvención establecen el mantenimiento de la inversión durante un periodo de tiempo determinado, se considerarán no reintegrables al cierre del ejercicio cuando se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables sobre su mantenimiento en los términos fijados en la concesión.

#### Ejemplo 4

Una ESFL recibe la comunicación de haber sido beneficiaria de una subvención por importe de 4.000 euros para la adquisición de un elemento de transporte. Las condiciones de la subvención exigen el mantenimiento de la inversión durante al menos tres años.

En el momento en que recibe la comunicación sobre la concesión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	4.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		4.000

En el momento en el que se produzca el cobro de la subvención concedida:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		4.000

Al cierre del ejercicio, al haber adquirido el activo objeto de la subvención y al considerar que se va a poder mantener en el tiempo determinado en la concesión de la subvención, se produce la reclasificación de la subvención de reintegrable a no reintegrable, así como el posterior traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	4.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		4.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	4.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		4.000

### Ejemplo 5

Partiendo del ejemplo anterior, supongamos que, una vez recibida la subvención, la ESFL no cumple con los requisitos de la esta de manera que ha de ser devuelta.

En este caso se contabilizaría el pasivo que surge como consecuencia de la obligación de reintegro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	4.000	
4758	Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar		4.000

- b) Las subvenciones obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de activos, si las condiciones de la concesión exigen la finalización de la obra y la puesta en funcionamiento del activo, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado total o parcialmente la obra. En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se considerará no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre y cuando no existan dudas razonables sobre el buen fin de la misma.

### Ejemplo 6

Una ESFL es beneficiaria de una subvención por importe de 50.000 euros para financiar la construcción de un edificio donde llevar a cabo sus actividades. El coste previsto de la obra es de 200.000 euros y se prevé terminada y puesta en funcionamiento en dos años.

Al final del primer ejercicio, el coste ejecutado de la obra asciende a 80.000 euros y no se tienen dudas razonables sobre el éxito final de la obra.

Al final del segundo año se concluye la construcción tal y como estaba previsto.

Por la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	50.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones		50.000

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		50.000

Al final del ejercicio, al haber ejecutado el 40 % (80.000/200.000) y no existir dudas razonables sobre su viabilidad, se reconoce como subvención no reintegrable el 40 % de la misma:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	20.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		20.000

Seguidamente tiene lugar la reclasificación a corto plazo del resto de la subvención pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	30.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		30.000

Para concluir el ejercicio, se recoge el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	20.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		20.000

Al terminar la construcción traspasará el resto de la subvención reintegrable a no reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	30.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		30.000

Y al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	30.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		30.000

- c) Las subvenciones obtenidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las actividades correspondientes, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente. Al igual que en el apartado anterior, en caso de ejecución parcial se considerará no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables sobre la conclusión en los términos establecidos.

## Ejemplo 7

Una ESFL recibe de la Unión Europea una subvención de 15.000 euros para realizar un curso de formación a sus asociados cuya duración se estima en dos años.

Al finalizar el primer ejercicio los gastos incurridos ascienden a 8.500 euros.

Por la concesión y cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	15.000	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones		15.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	15.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		15.000

Al final del ejercicio, al haber ejecutado el 56,67 % (8.500/15.000) y no existir dudas razonables sobre su viabilidad, se reconoce como subvención no reintegrable el 56,67 % de la misma.

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	8.500	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		8.500

Seguidamente tiene lugar la reclasificación a corto plazo del resto de la subvención pendiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	6.500	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		6.500

Para terminar el ejercicio, se recoge el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	8.500	
130	Subvenciones oficiales de capital		8.500

Al finalizar la realización del curso, traspasará el resto de la subvención reintegrable a no reintegrable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	6.500	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		6.500

Y al concluir el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	6.500	
130	Subvenciones oficiales de capital		6.500

En los casos en los que la entidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de esta, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se originen.

### Ejemplo 8

Una ESFL recibe una subvención de la comunidad autónoma por importe de 12.000 euros con el objeto de que esta realice una adecuada distribución de la misma entre entidades locales según un pliego de condiciones establecido. La ESFL tiene derecho a percibir un 5 % del importe de la ayuda en concepto de gastos de gestión de la misma.

En el momento de la recepción de la ayuda:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
5545	Cuenta corriente con instituciones públicas		12.000

Cuando tengan lugar las entregas de efectivo a las distintas entidades beneficiarias, por un total igual a la ayuda recibida menos la cantidad retenida en compensación por los gastos de gestión (12.000 – 5%):

Código	Cuenta	Debe	Haber
5540	Cuenta corriente con empresas y entidades ajenas	11.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.400

Como consecuencia del importe que se queda la entidad para poder compensar los gastos de gestión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5545	Cuenta corriente con instituciones públicas	600	
727	Ingresos por gestión e intermediación de ayudas		600

Si bien, este reconocimiento de ingresos se deberá hacer proporcionalmente a la entrega de ayudas a las entidades beneficiarias.

### 3.4. Valoración

El PGC ESFL establece que las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido. Mientras que las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que el valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable.

#### Ejemplo 9

Una ESFL recibe como donación, por parte de una fundación no estatal, un cuadro que se encuentra considerado como Bien del Patrimonio Histórico. El valor por el que se encuentra asegurado es de 380.000 euros.

Al contar únicamente con el valor por el que el cuadro ha sido asegurado, podemos considerarlo como su valor razonable, de manera que se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
244	Bienes muebles	380.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		380.000

Al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	380.000	
1321	Otras donaciones y legados		380.000

### 3.5. Criterio de imputación al excedente del ejercicio

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se realizará atendiendo a su finalidad, con independencia de que hayan sido recibidas en dinero o en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo. De tal manera que se establecen los siguientes supuestos:

#### A) Cuando se obtengan para financiar gastos específicos

En este supuesto se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

#### Ejemplo 10

Una ESFL ha recibido en el ejercicio 5.000 euros para financiar la entrega de libros de texto a familias sin recursos. El importe de los libros entregados asciende a 8.000 euros.

Por la entrega de los libros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	8.000	
412	Beneficiarios, acreedores		8.000

Por el reconocimiento de la subvención, la cual se imputa al excedente del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	5.000	
740	Subvenciones a la actividad		5.000

Por el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas a la actividad		5.000

B) Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos

En este supuesto se pueden distinguir los siguientes casos:

a) Activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias

Se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

### Ejemplo 11

Una ESFL recibe una subvención de 5.000 euros para financiar la adquisición de una aplicación informática con la que gestionar las ayudas que recibe y reparte entre sus beneficiarios. El precio de compra de la aplicación informática es de 12.000 euros y se estima una vida útil de cuatro años.

En el momento de la concesión de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas a la actividad	5.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		5.000

Cuando se produce el cobro de la subvención:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas a la actividad		5.000

Por la adquisición de la aplicación informática, obviando el IVA y suponiendo que lo paga al contado:



Código	Cuenta	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

En este momento ha cumplido con el objeto de la subvención y por ello deja de ser no reintegrable, haciéndose la oportuna reclasificación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones	5.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		5.000

Al finalizar el ejercicio se amortiza la aplicación informática. Por simplificar suponemos que fue adquirida al inicio del ejercicio, de manera que la amortización será por importe de 3.000 euros (12.000/4). El asiento a realizar será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	3.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		3.000

En la misma proporción (25 %) en la que ha sido amortizado el bien, será traspasada la subvención al resultado del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	1.250	
745	Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		1.250

Al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	5.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		3.750
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		1.250

## b) Bienes del Patrimonio Histórico

Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance o, en su caso, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos.

**Ejemplo 12**

La ESFL del ejemplo 9 vende el cuadro que recibió en donación, un año después, a un marchante de arte por importe de 420.000 euros.

Por la venta del cuadro se realizará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	420.000	
244	Bienes muebles		380.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes de Patrimonio Histórico		40.000

Como consecuencia de la enajenación se producirá el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8421	Transferencia de otras donaciones y legados	380.000	
747	Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio		380.000

Al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 1321, «Otras donaciones y legados»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
1321	Otras donaciones y legados	380.000	
8421	Transferencia de otras donaciones y legados		380.000

c) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un *rappel* comercial

Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

### Ejemplo 13

Una ESFL ha adquirido existencias necesarias para llevar a cabo su actividad por importe de 25.000 euros, las cuales son financiadas al 50 % por el ayuntamiento donde radica su sede social.

Al final del ejercicio las existencias en almacén suponían el 30 % de las adquiridas.

Por la compra de las existencias, sin importar la forma de pago y obviando el IVA, se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de bienes destinados a la actividad	25.000	
400	Proveedores		25.000

Por el reconocimiento de la subvención, obviando cuando se produce el cobro, se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	12.500	
9420	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		12.500

Al cierre del ejercicio se recogerán las existencias finales, el 30 % de 25.000 euros, es decir, 7.500 euros, con el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Existencias	7.500	
610	Variación de existencias		7.500

Por otro lado, se llevará a cabo el traspaso al excedente del ejercicio en proporción a las existencias que han sido entregadas a los beneficiarios.

De los 25.000 euros se han entregado el 70 % (100 % – 30 % existencias finales), es decir, 17.500. Al estar financiadas en un 50 %, el traspaso será por el 50 % de los 17.500 euros, es decir, 8.750 euros con el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8420	Transferencia de otras subvenciones	8.750	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		8.750

Para finalizar, se recogerá el traspaso a la cuenta 1320, «Otras subvenciones»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9420	Ingresos de otras subvenciones	12.500	
1320	Otras subvenciones		3.750
8420	Transferencia de otras subvenciones		8.750

#### d) Activos financieros

Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

### Ejemplo 14

Una ESFL recibe una subvención por parte del Ministerio de Economía para adquirir obligaciones por importe de 30.000 euros, aplicando los rendimientos obtenidos a los fines propios.

El primer año originan un rendimiento del 5 % y son vendidos al año siguiente por 32.000 euros.

Por la concesión de la subvención, el cobro y la adquisición de las obligaciones, se harán los asientos siguientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	30.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital		30.000



Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
4708	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Al cierre del ejercicio se cobran los intereses, los cuales ascienden a 1.500 euros ( $30.000 \times 5\%$ ), se obvia la retención pertinente, y se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.500	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		1.500

Asimismo, también se lleva a cabo el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	30.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		30.000

En el ejercicio siguiente se venden las obligaciones por importe de 32.000 euros, se obvia el cálculo de los intereses devengados hasta el momento de la enajenación, y se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	32.000	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		30.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		2.000

Tras la enajenación se produce el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio con el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	30.000	
745	Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		30.000

Para finalizar, se recogerá el traspaso a la cuenta 130, «Subvenciones oficiales de capital»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital	30.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		30.000

#### e) Cancelación de deudas

Se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

### Ejemplo 15

Una entidad financiera concedió el ejercicio pasado a una ESFL un préstamo por importe de 150.000 euros con amortización al vencimiento a los cinco años.

En el momento de la formalización del préstamo la entidad fue beneficiaria de una subvención por el 25 % del importe del préstamo.

En este ejercicio, procede a realizar una anticipación parcial de un préstamo por importe de 35.000 euros.

Como consecuencia de la subvención, una vez que fue traspasada a patrimonio neto, la entidad tendrá en su balance la cuenta 132, «Otras subvenciones donaciones y legados», por importe de 37.500 euros (150.000 × 25 %).

En el momento de la amortización parcial hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	35.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		35.000

Posteriormente tendrá lugar el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio en proporción a la cantidad amortizada parcialmente. Como se ha amortizado parcialmente un 23,33% de la deuda (35.000/150.000), se producirá un traspaso al excedente del ejercicio por importe de 8.750 euros ( $37.500 \times 23,33\%$ ), con el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	8.750	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		8.750

Al finalizar el ejercicio, recogerá el traspaso a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	8.750	
842	Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados		8.750

### 3.6. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación

El PGC ESFL recoge las cesiones recibidas de activos y los servicios a título gratuito distinguiendo los siguientes supuestos:

a) Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y por tiempo determinado

La entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al excedente del ejercicio como ingreso sobre una base sistemática y racional. El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Adicionalmente, las inversiones realizadas por la entidad que no sean separables del terreno cedido en uso se contabilizarán como inmovilizado material cuando cumplan la definición de activo.

### Ejemplo 16

Una ESFL recibe de una Administración local la cesión de un terreno por plazo de 25 años, el valor razonable del terreno asciende a 100.000 euros.

Por la cesión del terreno se realizará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
207	Derechos sobre activos cedidos en uso	100.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		100.000

Al finalizar el ejercicio se amortiza el derecho al uso. Consideramos para simplificar que el derecho fue otorgado al inicio del ejercicio, por importe de 10.000 euros (100.000 euros/10 años), realizándose el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	10.000	
2807	Amortización acumulada de derechos sobre activos cedidos en uso		10.000

Por el mismo importe se producirá el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
8402	Transferencia de otras subvenciones	10.000	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		10.000

Asimismo, se recogerá el traspaso de la subvención a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	100.000	
1320	Otras subvenciones		90.000
8420	Transferencia de otras subvenciones		10.000

- b) Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y por tiempo determinado

Si junto al terreno se cede una construcción, el tratamiento contable será el descrito en el apartado anterior. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido (recordamos que los terrenos no se amortizan).

Según lo anteriormente descrito, se considera el mismo criterio para el resto de activos cedidos en uso.

### Ejemplo 17

Una ESFL ha recibido la cesión gratuita de un elemento de transporte por un periodo de ocho años. Su vida útil se estima en cinco años y el valor razonable del mismo en 24.000 euros.

Por la cesión del elemento de transporte, al ser su vida útil inferior al periodo de cesión, se contabilizará directamente como un inmovilizado material y se hará el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	24.000	
9421	Ingresos de otras donaciones y legados		24.000

Al final del ejercicio se amortiza el elemento de transporte y por la misma cantidad se produce el traspaso de la subvención al excedente del ejercicio (consideramos para simplificar que la cesión se produce al comienzo del ejercicio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
6810	Amortización del inmovilizado material	4.800	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		4.800

Código	Cuenta	Debe	Haber
8402	Transferencia de otras subvenciones	4.800	
748	Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio		4.800

Asimismo, se recogerá el traspaso de la subvención a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados»:

Código	Cuenta	Debe	Haber
9421	Ingresos de otras donaciones y legados	24.000	
1320	Otras subvenciones		19.200
8420	Transferencia de otras subvenciones		4.800

- c) Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales o por tiempo indefinido

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido.

No obstante, cuando existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la entidad, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el apartado anterior. En el supuesto de cesiones por un periodo indefinido se aplicará un tratamiento similar.

- d) Servicios recibidos sin contraprestación

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

### Ejemplo 18

Una ESFL recibe los servicios gratuitos de un economista los cuales se valoran por importe de 3.000 euros.

El asiento a realizar será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
623	Servicio de profesionales independientes	3.000	
74	Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		3.000

## 4. Auditoría del área de subvenciones

La verificación del área de subvenciones dentro de la auditoría de las ESFL es determinante para que el auditor pueda concluir sobre si las cuentas anuales representan en su conjunto la imagen fiel de la entidad auditada. Esta importancia viene determinada no solo por el importe que pueda figurar en el balance o en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo determinado, sino que el riesgo de devolución de subvenciones o la excesiva dependencia de estas son conceptos que incrementan el riesgo de auditoría y que el auditor debe de evaluar y mitigar durante la realización del trabajo.

Así, a lo largo del presente epígrafe iremos detallando cómo el auditor aborda el área de subvenciones en las distintas fases de su trabajo dentro de la auditoría de una ESFL, esto es, planificación, ejecución del trabajo y emisión de su informe.

### 4.1. Planificación

De acuerdo con el enfoque de riesgos de las normas internacionales de auditoría, el auditor debe realizar en su plan global un análisis del riesgo del área de subvenciones en la entidad, evaluando el riesgo de control interno que existe, el riesgo inherente y el impacto que ambos pueden tener en las cuentas anuales. En efecto, de acuerdo con la NIA ES-200, durante la planificación el auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material, partiendo del conocimiento que tenga de la entidad y de sus sistemas de control.

Debido a que las subvenciones suelen ser cuasideterminantes para el sector de ESFL, será prácticamente obligatorio para una auditoría de calidad que el auditor incluya en su matriz de riesgos las subvenciones como un área a tener en cuenta. Una vez que el auditor ha incluido la misma en su matriz de riesgos, indicará a qué partida o partidas de los estados financieros afecta dicho riesgo, evaluará el riesgo de control y el riesgo inherente y describirá la totalidad de procedimientos que va a realizar para mitigar ambos riesgos y cuáles han sido las conclusiones de dichos procedimientos. Se trata, tal y como describe la NIA-ES 330, de incluir las respuestas a los riesgos detectados, interrelacionando los riesgos valorados, los procedimientos realizados con los resultados obtenidos.

De modo esquemático, la matriz de riesgos se presentaría tal y como se expone en la tabla 2:

Tabla 2. Matriz de riesgos

Riesgo	Epígrafe afectado	Manifestaciones relacionadas	Evaluación del riesgo inherente	Evaluación del control establecido por la entidad	Evaluación del impacto en los estados financieros	Procedimientos asignados para su cobertura (personal asignado)	¿Comunicado a la dirección?	¿Mitigado en el proceso de auditoría?	¿Incluido como AMRA?	¿Modificada la opinión?
--------	-------------------	------------------------------	---------------------------------	---	---	--	-----------------------------	---------------------------------------	----------------------	-------------------------

Fuente: elaboración propia.

En el caso que nos ocupa, el riesgo sería el área de subvenciones y los epígrafes de las cuentas anuales normales afectados, según se describe en la tabla 3, son los siguientes:

Tabla 3

BALANCE
A-3) SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS
CUENTA DE RESULTADOS (Excedente del ejercicio)
2.d). Reintegro de ayudas y asignaciones
6. Otros ingresos de explotación
10. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio
CUENTA DE RESULTADOS (Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto)
3. Subvenciones recibidas
4. Donaciones y legados recibidos
CUENTA DE RESULTADOS (Reclasificaciones al excedente del ejercicio)
3. Subvenciones recibidas
4. Donaciones y legados recibidos

Fuente: Real Decreto 1491/2011.

Una vez identificadas las partidas de los estados financieros afectadas se deberá proceder a realizar la misma identificación en los epígrafes de la memoria que pudieran contener manifestaciones relacionadas con el área de subvenciones, a saber:

- Normas de registro y valoración.
- Inmovilizado intangible
- Inmovilizado material.
- Inversiones inmobiliarias.
- Existencias.
- Situación fiscal.
- Subvenciones.

De esta forma el auditor ya tiene identificado en qué puntos puede impactar un posible error en el área de subvenciones de la entidad.

El siguiente paso será determinar si el riesgo de que se produzca un error es mayor o menor (riesgo inherente) y en caso de que se produzca si la entidad está capacitada para detectarlo por sí misma antes de que se realice la auditoría (riesgo de control).

Un riesgo de control bajo requiere que los procesos de control interno en el área de subvenciones estén suficientemente descritos y las funciones segregadas de forma razonable, en cuanto al tamaño de la organización.

El auditor, de acuerdo con la NIA-ES 315, ha de considerar el funcionamiento del control interno establecido por la entidad y valorar si este es suficiente para detectar errores o irregularidades antes de la formulación de los estados financieros. No se puede establecer un sistema de control estándar para el área de subvenciones de las ESFL, si bien la siguiente batería de preguntas puede servir al auditor para evaluar la bondad de este:

- ¿Tiene la organización un control adecuado sobre las personas autorizadas para la solicitud de subvenciones?
- ¿Existe un registro físico o informático de las subvenciones solicitadas en el que consta si las mismas han sido resueltas?
- ¿Existe un registro físico o informático de las subvenciones recibidas?
- ¿Mantiene la sociedad un archivo extracontable que vincula las subvenciones de capital recibidas con los activos subvencionados?
- ¿El personal asignado para la justificación de subvenciones está formado y capacitado?

- ¿Se concilian periódicamente las subvenciones recibidas con el saldo de créditos frente a Administraciones públicas por subvenciones concedidas (cuenta 4708)?
- ¿Guarda la entidad un archivo extracontable de los avales presentados para la recepción de subvenciones o para las reclamaciones para devolución de estas, si así fuera necesario?
- ¿La partida de devolución de subvenciones tiene recurrentemente un saldo elevado?
- ¿Se informa periódicamente del estado de los distintos recursos que pueda mantener la entidad en caso de solicitud de reintegro de subvenciones?
- ¿Los gastos o inversiones subvencionados han sido auditados por un auditor independiente para su justificación ante el organismo otorgante?

## 4.2. Procedimientos de auditoría

Una vez que el auditor ha estudiado y evaluado el control interno de la entidad determinará qué grado de confianza tiene sobre el control interno de la compañía y en función de este determinará el tipo de pruebas a realizar, el alcance, el momento y la extensión de estas, desarrollando un programa de trabajo.

La realización de estas pruebas le debe llevar a concluir sobre las siguientes afirmaciones de la dirección de la entidad que se refleja en las cuentas anuales:

- Existencia. Los archivos y pasivos existen en una fecha dada.
- Derechos y obligaciones. Los activos son bienes o derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones a una fecha dada.
- Acaecimiento. Las transacciones o hechos registrados tuvieron lugar.
- Integridad. No hay activos, pasivos o transacciones que no estén debidamente registrados.
- Valoración. Los activos y pasivos están registrados por su valor adecuado.
- Medición. Una transacción se registra por su justo importe. Los ingresos y gastos han sido imputados correctamente al periodo.
- Presentación. Las transacciones se clasifican, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados y que la memoria contiene la información necesaria y suficiente para la interpretación y comprensión adecuada de la información financiera auditada.

El programa de trabajo detallado en la tabla 4 desarrolla cuáles son los procedimientos relativos al área de subvenciones, en el que se debe identificar la persona del equipo de trabajo que realiza el procedimiento, el papel de trabajo donde se ha realizado y la manifestación o manifestaciones que quedan cubiertas con el mismo:

Tabla 4. Procedimientos de auditoría

Asig.	Ref. PT	Procedimientos de auditoría	Procedimientos de auditoría				
			Existencia	Acaecimiento o derechos u obligaciones	Integridad	Medición/valoración	Presentación
		A partir de los registros contables, obtener el análisis de movimientos de las distintas partidas integrantes de este epígrafe.		X			X
		En primera auditoría, obtener la resolución de concesión de todas las subvenciones incluidas en balance.		X	X	X	
		Obtener documentación soporte de las subvenciones de capital recibidas en el ejercicio y evaluar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la misma.		X	X	X	
		Evaluar para las subvenciones recibidas su carácter reintegrable y la adecuada clasificación en cuentas anuales.		X	X	X	X
		Evaluar la necesidad de utilización de un experto independiente para las subvenciones/donaciones de activos no monetarios, en los términos de la NIA-ES 620 (1).				X	

(1) Si bien el auditor es el único responsable de la opinión expresada en su informe, de acuerdo a la NIA-ES 620 se puede valer del trabajo de un experto si interpreta que es adecuado para sus fines, pudiendo aceptar las conclusiones del experto si considera que su objetividad, independencia y la adecuación del trabajo son suficientes. Si una entidad recibe las participaciones de una sociedad como donación, puede ser necesario la contratación de un experto independiente en valoración de instrumentos financieros.



Asig.	Ref. PT	Procedimientos de auditoría	Procedimientos de auditoría				
			Existencia	Acabamiento o derechos u obligaciones	Integridad	Medición/valoración	Presentación
▶		Recalcular el traspaso efectuado a resultados en función de la amortización de los bienes financiados, utilizando para ello el detalle de subvenciones de capital elaborado por la entidad. Verificar que las sumas de los registros auxiliares son iguales al saldo de mayor de la entidad.			X		X
		Preguntas y, en su caso, verificación de las variaciones de las condiciones estipuladas en las ayudas recibidas y su cumplimiento.			X		X
		Verificar el registro de las subvenciones recibidas en el ejercicio en el epígrafe de la cuenta de resultados B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio.			X		X
		Verificar el registro de las subvenciones traspasadas a resultados en el ejercicio en el epígrafe de la cuenta de resultados C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.			X		X
		Verificar que los saldos de las cuentas de los grupos 8 y 9 relacionadas con subvenciones han quedado saldadas al cierre del ejercicio.			X	X	
		Obtener documentación soporte de las subvenciones de explotación recibidas en el ejercicio y evaluar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la misma.		X	X	X	



Asig.	Ref. PT	Procedimientos de auditoría	Procedimientos de auditoría				
			Existencia	Acaecimiento o derechos u obligaciones	Integridad	Medición/valoración	Presentación
		▶ Obtener documentación soporte de las solicitudes de reintegro recibidas por la entidad desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de emisión de informe, verificando su adecuada contabilización en la cuenta de pérdidas y ganancias.		X	X	X	
		Obtener relación de avales presentados por la organización para la presentación de recursos ante el organismo competente en contra de las solicitudes de reintegro.					X
		Circularizar al letrado de la entidad preguntando sobre la existencia de solicitudes de reintegro de subvenciones.		X	X		X
		Cruzar la información de avales obtenida de la circularización bancaria con posibles procesos contencioso-administrativos abiertos por solicitudes de reintegro de subvenciones.		X	X		X
		Obtener confirmación por parte de la dirección de que nos ha sido trasladada cualquier comunicación recibida de los organismos reguladores o supervisores.					

Fuente: elaboración propia.

El desarrollo del anterior plan de trabajo (tabla 4), tal y como describe la NIA-ES 300 debe proporcionar una evidencia necesaria para sustentar la opinión del profesional independiente.

### 4.3. Revisión de la memoria

Una vez finalizado el trabajo de campo y antes de la emisión de su informe de auditoría, el auditor debe completar las pruebas sustantivas anteriormente enumeradas con procedimientos adicionales destinados exclusivamente a verificar que la presentación en la memoria de los hechos acaecidos durante el ejercicio es suficiente y no existe ninguna omisión de información de carácter significativo.

Las entidades no lucrativas además de las notas contenidas en el modelo de memoria del PGC deberán incluir información específica de acuerdo con el Real Decreto 1491/2011. El cuestionario que se desarrolla en la tabla 5 debe servir de guía al auditor para verificar que la información reflejada en memoria es adecuada y suficiente para la interpretación de las cuentas anuales en su conjunto.

Tabla 5. *Checklist* de contenido de la memoria

	Sí	No	N/A
<b>Normas de registro y valoración</b>			
¿Se indican adecuadamente las normas de registro y valoración aplicadas en subvenciones, donaciones y legados?			
<b>Inmovilizado material</b>			
¿Se informa de las subvenciones, donaciones y legados recibidos?			
¿Se informa sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por esta, especificando los términos de las respectivas cesiones, y sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa?			
<b>Bienes de Patrimonio Histórico</b>			
¿Se informa sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por esta, especificando los términos de las respectivas cesiones, y sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa?			
<b>Inversiones inmobiliarias</b>			
¿Se informa de las subvenciones, donaciones y legados recibidos?			
<b>Inmovilizado intangible</b>			
¿Se informa de las subvenciones, donaciones y legados recibidos?			



	Sí	No	N/A
▶			
<b>Subvenciones, donaciones y legados</b>			
El importe, características de las subvenciones recibidas, que aparecen en las partidas correspondientes de balance y cuenta de resultados.			
Análisis del movimiento.			
Información sobre el origen de las subvenciones indicando ente público.			
El cumplimiento o incumplimiento de las condiciones asociadas a las mismas.			
Hipótesis para determinar el valor razonable de activos no monetarios o servicios recibidos/cedidos sin contraprestación.			

Fuente: elaboración propia.

Para cada uno de los puntos detallados en la tabla anterior, el auditor deberá de responder Sí, No, N/A:

- En el caso de que el auditor marque la respuesta Sí, la inclusión, agregación e información en las cuentas anuales sobre las subvenciones recibidas será adecuada y suficiente respecto a esa pregunta.
- En caso de que el auditor haya marcado con un No en algunos de los epígrafes anteriores deberá de evaluar la importancia de la información omitida y si es relevante para la imagen fiel de las cuentas anuales en su conjunto, incluyendo una salvedad en el informe de auditoría en caso de que así lo fuera.
- El auditor marcará la casilla N/A, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa o no existan dichas partidas.

#### 4.4. Emisión del informe de auditoría

Las pruebas descritas en el epígrafe anterior conducirán al auditor a una conclusión sobre si el área de subvenciones está libre de incorrecciones materiales. Sin embargo, de acuerdo con la NIA-ES 705 (revisada), si de la realización de sus procedimientos concluye que dicha área contiene incorrecciones materiales o no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las partidas de subvenciones y su información en memoria, emitirá un informe con opinión modificada.

#### a) Fundamento de la opinión modificada

De acuerdo con la NIA-ES 700 (revisada), el informe de auditoría incluirá una sección después de la sección «Opinión», titulada «Fundamento de la opinión», que siguiendo la NIA-ES 705 (revisada) se sustituirá por «Fundamento de la opinión con salvedades», en el caso de que la opinión sea modificada incluyendo una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada. Dicha descripción, salvo imposibilidad, debe cuantificar los efectos de esta en las distintas masas patrimoniales, así como en el resultado.

Pues bien, los siguientes ejemplos tratan de cómo se podría describir dicha cuestión en caso de que el auditor optara por omitir una opinión modificada con origen en el área de subvenciones, obviando el resto de los cambios que serían pertinentes en las otras secciones del informe de auditoría.

#### Ejemplo 19

Según el ejemplo 2 anterior la sociedad recibía una subvención por 10.000 euros y la consideraba como no reintegrable. Si durante el desarrollo del trabajo el auditor concluye que es reintegrable y el órgano de dirección no reformula las cuentas anuales de la asociación, el auditor emitirá una opinión modificada, desarrollando la sección de Fundamento de la opinión en los siguientes términos:

- Fundamento de la opinión con salvedades

Durante el ejercicio 20XX la asociación ha sido beneficiaria de una subvención por importe de 10.000 euros que ha registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio. Debido a que existen dudas sobre el cumplimiento de las condiciones asociadas a dicha subvención y de acuerdo con las normas de adaptación del PGC ESFL las subvenciones, se debería haber considerado dicha subvención como reintegrable, reconociendo un pasivo por importe de 10.000 euros. Por tanto, la partida del patrimonio neto del balance adjunto, así como la cuenta de resultados del ejercicio, están sobrevaloradas en 10.000 euros, mientras que el pasivo no corriente de la asociación está infravalorado en la misma cuantía.

#### Ejemplo 20

En el ejemplo 17, una ESFL recibía una cesión gratuita de un elemento de transporte, si bien por motivos estratégicos no informa en memoria que dicho elemento le ha sido cedido por un partido político X, información que resulta obligatoria de acuerdo con las normas de elab-

boración de las cuentas anuales. El auditor considera que los asociados, como usuarios de las cuentas anuales, deben conocer que la asociación está recibiendo subvenciones de un determinado partido político.

- Fundamento de la opinión con salvedades

Durante el ejercicio 20XX la entidad ha recibido la cesión gratuita de un elemento de transporte que figura contabilizado en el activo no corriente del balance por un importe de 24.000 euros. La memoria adjunta como parte integrante de las cuentas anuales no revela que el cesionario de dicho bien ha sido el partido político X, información necesaria que establece el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Sin embargo, podría ser que el órgano de dirección de la asociación se negara a proporcionar al auditor la información soporte de dicha cesión, pues como hemos supuesto anteriormente no está interesado que se conozca el cesionario. En ese caso, el auditor tendría una limitación al alcance pues desconoce cuál es el origen del vehículo.

- Fundamento de la opinión con salvedades

La sociedad no nos ha podido facilitar la documentación necesaria que justifica el importe contabilizado de las subvenciones de capital por un importe de 24.000 euros, no habiendo podido aplicar procedimientos alternativos necesarios para determinar la razonabilidad de dicho saldo.

## Ejemplo 21

Según el ejemplo 11, una ESFL recibe una subvención de capital por importe de 5.000 euros, que se deberán ir traspasando a resultados de acuerdo con la vida útil del bien subvencionado, en nuestro ejemplo cuatro años, a razón de 1.250.00 euros. Si la dirección decide no traspasar a resultados durante un ejercicio, no estará reconociendo ingresos por ese importe de 1.250 afectando al excedente del ejercicio, al epígrafe de Fondos propios y al de Subvenciones recibidas, ambos incluidos en el patrimonio neto de la compañía.

- Fundamento de la opinión con salvedades

Con fecha 1 de enero la entidad recibió una subvención de capital por importe de 5.000 euros vinculada a la adquisición de un inmovilizado intangible, adquirido en la misma fecha y cuya vida útil es de cuatro años. Durante el ejercicio 20XX la sociedad no ha imputado a ingresos del ejercicio la proporción de subvención correspondiente de acuerdo con la dotación amortizada del elemento en ese periodo. De haber sido contabilizado según los criterios establecidos en el marco normativo de la información financiera que resulta de aplicación, se habría reconocido un ingreso en la cuenta de resultados por importe de 1.250 euros y una minoración en la partida A-3) Subvenciones, donaciones y legados.

## b) Aspectos más relevantes de la auditoría

Tal y como refleja la NIA-ES 701, el propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría (Aspectos más relevantes de la auditoría para entidades que no sean de interés públicos) es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. Esto es, el auditor debe reflejar en su informe, y atendiendo a su juicio profesional, aquellas cuestiones que han sido más significativas durante el proceso de auditoría, detallando los procedimientos que ha realizado en torno a dichos riesgos o cuestiones y cuál ha sido el resultado de estos. Estos aspectos más significativos de ningún modo modifican la opinión del auditor, sino simplemente añaden información que se puede considerar útil para que el usuario del informe de auditoría interprete mejor el trabajo realizado por el auditor independiente.

Como ya hemos mencionado, el área de subvenciones es una de las que puede tener un mayor impacto en la opinión del auditor dentro de las entidades sin fines lucrativos. Si bien de acuerdo a la consulta n.º 1 del BOICAC 113/2018 del Instituto Contabilidad y Auditoría de Cuentas (NFC0688407), no resulta obligatoria la inclusión de un número mínimo de aspectos más significativos, tampoco sería extraño que el auditor de dichas entidades reflejara en su informe como aspectos más relevantes aquellos relacionados con el área de subvenciones.

A continuación, exponemos dos ejemplos de apartados de aspectos más relevantes de la auditoría relacionados con las subvenciones de cursos de formación y subvenciones de explotación.

### **Ejemplo 22. Reintegros de subvenciones de cursos de formación**

#### **Descripción**

Durante el presente ejercicio la entidad ha sido requerida, por un organismo público, al reintegro de subvenciones de explotación vinculadas con la realización de acciones formativas realizadas en ejercicios anteriores. Según el citado organismo, existen deficiencias tanto en los criterios de imputación de costes como en la documentación justificativa de los mismos, si bien la entidad receptora de fondos ha presentado alegaciones al respecto, por tener un criterio totalmente opuesto.

#### **Respuesta del auditor**

Nuestros procedimientos en relación con esta área han consistido, entre otros, en identificar los reintegros de subvenciones que han sido requeridos, revisando el cumplimiento de las cláusulas incluidas en su concesión. Hemos requerido la opinión de un letrado independiente para evaluar la probabilidad de éxito de los recursos presentados por la entidad y al mismo tiempo se ha cuantificado del pasivo estimado para aquellas subvenciones similares cuya reclamación no ha prescrito. Por último, hemos evaluado la adecuación de la información revelada en la memoria.

Como resultado de las pruebas y análisis realizados consideramos que las conclusiones de la dirección de la sociedad sobre los gastos de personal y la información revelada en las cuentas anuales adjuntas son coherentes con la información solicitada.

### **Ejemplo 23. Subvenciones de explotación**

#### **Descripción**

Como consecuencia de la actividad de centro de día para personas discapacitadas que la entidad viene desarrollando, recibe una serie de subvenciones de explotación cuyo importe varía en función del número de usuarios de esta y del precio fijado por usuario/día por la comunidad autónoma para cada ejercicio. Esta área, en consecuencia, la hemos considerado como susceptible de riesgos más significativos, debido a los importes relevantes involucrados y la complejidad del control a realizar.

#### **Respuesta del auditor**

Los procedimientos de auditoría llevados a cabo han consistido en verificar la correcta imputación en la cuenta de resultados; comprobar el acuerdo marco anual de concesión de subvención, en particular: los términos de precio/hora por usuario de centro de día; la adecuada declaración y recálculo de los usuarios efectivos y su comunicación al organismo público, así como el ingreso efectivo de la subvención por parte de este último y comprobar que la información revelada en la memoria es adecuada.

Como resultado de las pruebas y análisis realizados consideramos que las conclusiones de la dirección de la sociedad sobre los gastos de personal y la información revelada en las cuentas anuales adjuntas son coherentes con la información solicitada.

## **5. Conclusiones**

A lo largo del presente trabajo se han repasado cuáles son las principales problemáticas contables que afectan a una de las áreas más importantes como es la de subvenciones en una ESFL. Se ha mostrado especial atención, tanto a los criterios establecidos para dar de alta estas subvenciones, como a los criterios que el PGC ESFL determina para llevar a cabo una adecuada y ordenada imputación de las mismas a la cuenta de resultados, lo que redundará en una óptima imagen fiel de estas entidades.

Asimismo, se ha hecho un recorrido por todo el proceso de auditoría del área de subvenciones adaptado a una ESFL. Dicho proceso comienza con la inclusión en la matriz de riesgos del área de subvenciones, continúa con la evaluación del control interno que tiene establecido la entidad y auditada y con base en el mismo establecerá una serie de procedimientos que el auditor recoge en su programa de trabajo. En caso de que de la conclusión

de los citados procedimientos el auditor concluyera que debe emitir una opinión modificada, se han incluido modelos de párrafo para la sección de Fundamento de la opinión. Por último, se incluyen dos ejemplos de lo que podría ser la redacción de los aspectos más relevantes de la auditoría relacionados con el área de subvenciones, por si el auditor de la entidad considerara oportuno incluirlos en su informe.

## Referencias bibliográficas

- Aliaga Bernal, J. (2013). La información financiera de las entidades sin ánimo de lucro. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 55, 149-164.
- Aragoneses, J. M. (2017). Una aproximación a la información transparente e integrada en las entidades no lucrativas. *Revista Internacional Transparencia E Integridad*, 4, 1-8.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). (2013). Identidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos. Serie Entidades Sin Fines Lucrativos. *Documento n.º 4*.
- Chaves, R. y Monzón, J. L. (2001). Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 37.
- Corral Lage, J. (2014). *La transparencia en la emisión de información de las entidades sin fines de lucro: hacia un modelo de indicadores*. (Tesis Doctoral). Universidad del País Vasco, Bilbao, España.
- Fundación Mutua Madrileña. (2014). *El impacto de la crisis en la ONG. Estudio sobre la situación de las entidades sin ánimo de lucro en España*. Recuperado de <[www.corresponsables.com/download/El\\_impacto\\_de\\_la\\_crisis\\_en\\_las\\_ONG.pdf](http://www.corresponsables.com/download/El_impacto_de_la_crisis_en_las_ONG.pdf)>.
- Fundación PWC. (2018). *Radiografía del Tercer Sector social en España: retos y oportunidades en un entorno cambiante*. Recuperado de <<http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files/20180626%20estudio%20fundacion-pwc-tercer-sector-social-2018%20DEF.pdf>>.
- Gutiérrez Viguera, M. (2012). *Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y sus implicaciones fiscales*. Valencia: Wolters Kluwer.
- Morenés Aguirrezábal, I. (2014). *La información financiera en las Entidades No Lucrativas: la Transparencia en la emisión de información en el ámbito nacional*. (Tesis Doctoral). Universidad del País Vasco, Bilbao, España.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 200. (2013). Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría
- Norma Internacional de Auditoría-ES 230. (2013). Documentación de Auditoría.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 300. (2013). Planificación de la Auditoría de Estados Financieros.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 315. (2013). Identificación y Valoración de los

- Riesgos de Incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 330. (2013). Respuestas del auditor a los riesgos valorados.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 620. (2013). Utilización del trabajo de un experto del auditor.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 700 revisada. (2016). Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 701 revisada. (2016). Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- Norma Internacional de Auditoría-ES 705 revisada. (2016). Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- Pasadas, R. M., Valencia, P. T. y Lozano, M. R. (2010). Una propuesta de herramientas para la gestión de la transparencia en las entidades no lucrativas. *Revista de Fomento Social*, 260.
- Perdomo, J. F. (2007). Las organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera. *Revista española del tercer sector*, 6, 91-120.
- 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 de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, de 24 de noviembre de 2011, páginas 124262 a 124398
- Rocha Valencia, L., Queiruga, D. y González-Benito, J. (2015). Relationship Between Transparency and Efficiency in the Allocation of Funds in Nongovernmental Development Organizations. *Voluntas: International Journal of Voluntary & Non-profit Organizations*, 26(6).
- Rincón, C. A. G. (2013). La economía social desde tres perspectivas: tercer sector, organizaciones no gubernamentales y entidades sin ánimo de lucro. *Revista Tendencias & Retos*, 18(1), 143-158. Recuperado de <<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4929405>>.
- Rodrigo Vaz, G. B. y Soares de Andrade, C. (2016). *Contabilidad del Tercer Sector: Un estudio empírico de la transparencia de las entidades sin fines de lucro de Brasil*. Conferencia presentada en el XVII encuentro AECA 2016, Bragança, Portugal.
- Romano Aparicio, J. (2014). *Manual contable de entidades no lucrativas*. Madrid: CEF.
- Ruiz Lozano, M., Tirado Valencia, P. y Morales Gutiérrez, A. C. (2008). Transparencia y calidad de la información económico-financiera en las entidades no lucrativas. Un estudio empírico a nivel andaluz. *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, 63.
- Sajardo Moreno, A., Gil Ibáñez, M. y Pérez Sempere, S. (2017). El sector no lucrativo en el marco de la nueva era tecnológica: el desafío del Crowdfunding social en España. Análisis de la asociación Alba Pérez, lucha contra el cáncer infantil. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 124. Recuperado de <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=36752490007>>.
- Villaroya Lequericaonandia, M. B. y Ramos Sánchez, S. (2018). ¿Proporciona la normativa contable española para organizaciones no gubernamentales el marco conceptual idóneo para la presentación de información económico-financiera transparente? Similitudes y diferencias con la normativa internacional aplicada por las 20 ONG más importantes del mundo. *REVESCO: Revista de estudios cooperativos*, 128, 212-247.