

CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS (NIA-ES 250)

La NIA-ES 250 *“Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de los estados financieros”* trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros.

La norma distingue dos tipos de disposiciones legales y reglamentarias para las que establece requerimientos diferentes. Aquella normativa que tiene efecto directo sobre los estados financieros, sobre la que el auditor ha de obtener evidencia adecuada y suficiente, y aquella que no tiene un efecto directo pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para otros aspectos del negocio, sobre la que el auditor ha de aplicar procedimientos para identificar posibles incumplimientos con efecto material en los estados financieros, por ejemplo porque por el incumplimiento la entidad se vea envuelta en un litigio o puedan imponerle multas o sanciones que requieran provisión.

Es responsabilidad de la Dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias.

La comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de un posible incumplimiento puede ser de forma verbal o escrita, en ambos casos se dejará evidencia en los papeles de trabajo.

La norma contiene en su guía de aplicación ejemplos de los tipos de políticas y procedimientos que una entidad puede implementar para facilitar la prevención y detección de incumplimientos; así como ejemplos de posibles indicios de incumplimientos.

La posibilidad de renuncia prevista por la norma en los casos en los que una entidad no tome las medidas necesarias para corregir un incumplimiento, se reduce en la adaptación de la norma a la existencia de “justa causa” y determinados supuestos específicos, remitiendo la NIA-ES, a través de un cuadro aclaratorio, a los artículos 3.2 y 19 del TRLAC.

Respecto a la comunicación de incumplimientos o posibles indicios de incumplimiento a partes ajenas a la sociedad, esta norma ha de ser aplicada considerando las obligaciones normativas que nuestra legislación contiene sobre los mecanismos de coordinación de los auditores con los órganos o Instituciones Públicas con competencias de control o inspección en entidades reguladas.

1.- Introducción

Alcance

La NIA-ES 250, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias e informar al respecto de forma separada.

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

Las disposiciones legales y reglamentarias a las que la entidad está sujeta constituyen el **MARCO NORMATIVO**. En este sentido, algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan las cantidades y la información a revelar en los mismos. Sin embargo, otras disposiciones que deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad no tienen efecto directo sobre los estados financieros. Por otra parte, el incumplimiento de estas disposiciones puede acarrear multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias:

De acuerdo con la norma, es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan conforme al marco normativo que le es de aplicación.

Por su parte, la responsabilidad del auditor es:

- Obtener de una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error. Sin embargo, no es responsabilidad del auditor prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal o reglamentaria.

Por otra parte, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en el contexto de las disposiciones legales y reglamentarias, por diferentes razones como: la existencia de numerosas disposiciones relacionadas con aspectos operativos de la entidad que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tiene en cuenta en los sistemas de la entidad relativos a la información financiera; conductas orientadas a ocultar (colusión, falsificación, omisión deliberada de registros, manifestaciones erróneas e intencionadas al auditor.....), y el hecho de que en última instancia quien deberá determinar dicho incumplimiento es un tribunal de justicia.

- La norma distingue las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de dos tipos de disposiciones, legales y reglamentarias, estableciendo requerimientos diferentes para cada uno:
 1. Aquellas que tienen un efecto directo en la determinación de las cantidades o información materiales a revelar en los estados financieros (como disposiciones sobre impuestos o pensiones), sobre las que la responsabilidad del auditor es obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las mismas.
 2. Aquellas que no tienen un efecto directo, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio (prevención de riesgos laborales.....), sobre las que la responsabilidad del auditor se limita a la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar posibles incumplimientos que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros.

El escepticismo profesional, tal y como requiere la NIA-ES 200, durante la auditoría, es importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad.

2.- Objetivos:

Los objetivos del auditor son:

- Obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias con efecto directo y material en las cantidades e información a revelar en los estados financieros;
- Aplicación de procedimientos de auditoría específicos para identificar incumplimientos de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener efecto material en los estados financieros; y
- Responder adecuadamente a dichos incumplimientos o indicios de incumplimiento identificados.

3.- Definiciones:

Se definen los **incumplimientos** como las acciones u omisiones de la entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Incluye transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre o por cuenta de la entidad, y por los responsables del gobierno, de la dirección o por los empleados. No se incluyen otras conductas inapropiadas que no estén relacionadas con las actividades empresariales de la entidad.

4.- Requerimientos:

4.1 Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Es imprescindible que el auditor obtenga un adecuado conocimiento:

- a) Del marco normativo normativo aplicable y del sector en el que opera; y
- b) Del modo en que la sociedad cumple con dicho marco.

El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones **con efecto directo** en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros.

Además aplicará los siguientes procedimientos que le ayuden a identificar incumplimientos de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener efecto material sobre los estados financieros:

- a) Indagar con la dirección y responsables del gobierno de la entidad sobre el cumplimiento de dichas disposiciones; e
- b) Inspeccionar comunicaciones escritas con las autoridades responsables de la regulación.

El auditor solicitará así mismo, a la dirección y/o a los responsables del gobierno de la entidad manifestaciones escritas de que le han sido revelados todos los casos conocidos de incumplimientos legales o la existencia de indicios de los mismos.

4.2 Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de un posible incumplimiento:

Si se detectan incumplimientos o indicios de los mismos, el auditor deberá:

- a) Obtener conocimiento de su naturaleza y circunstancias que lo han originado; y
- b) Obtener información adicional sobre el mismo, para evaluar su posible efecto sobre los estados financieros.

Además, discutirá la cuestión con la dirección o responsables del gobierno de la entidad. Si éstos no proporcionan información suficiente que corrobore dicho incumplimiento, y a juicio del auditor, el efecto puede ser material; el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. Así mismo, valorará su posible efecto sobre la opinión del auditor, y las implicaciones que pudiese tener con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas.

4.3 Comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de un posible incumplimiento:

- a) A los **responsables del gobierno de la entidad:**
 - Tan pronto sea posible si considera que es intencionado y material.

- Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno están implicados, lo comunicará a la autoridad del nivel inmediatamente superior (comité de auditoría o consejo supervisor). En caso de no existir este nivel superior o no está seguro de a quien informar, considerará la posibilidad de asesoramiento jurídico.
- b) En el **informe de auditoría**: si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto material sobre los estados financieros, y no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, o la dirección de la entidad impide al auditor obtener evidencia suficiente y adecuada del posible incumplimiento, entonces expresará, de conformidad con la NIA 705, una opinión con salvedades, desfavorable o denegada, según las circunstancias.
- c) Información a **las autoridades reguladoras o de supervisión**. En relación con la información sobre incumplimiento a las autoridades reguladoras y de supervisión, la norma incluye un cuadro aclaratorio haciendo remisión al artículo 25 y Disposición Final 1ª del TRLAC.

4.4 Documentación

El auditor deberá dejar constancia y evidencia escrita de los incumplimientos identificados o indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias, así como de las discusiones con la dirección, y de los resultados de dichas discusiones.

5.- Guía de aplicación y otras notas explicativas:

5.1 Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (A1 a A6)

Se delimitan claramente las **responsabilidades** del cumplimiento de la normativa por parte de la **dirección de la entidad** y por otro lado las **responsabilidades del auditor**

Se citan ejemplos de los tipos de **políticas y procedimientos** que una entidad puede implementar para facilitar la **prevención y detección de incumplimientos**, tales como por ejemplo: seguimiento de los requerimientos legales y verificación de procedimientos, sistemas de control interno y códigos de conducta adecuados, contratación asesores jurídicos, mantenimiento de registro de reclamaciones.....; y en entidades de gran dimensión, asignación de funciones claras al departamento de auditoría interna, al comité de auditoría, etc.....

El auditor, puede llegar a cuestionarse la integridad de la dirección o los empleados, necesitar asesoramiento legal y abordar el cumplimiento de determinadas disposiciones legales o reglamentarias de la entidad en el informe de auditoría (NIA-ES 700).

5.2 Consideración por el auditor del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias (A7 a A12)

Se incluyen ejemplos de procedimientos a llevar a cabo por el auditor para la obtención de **conocimiento del marco normativo** como: conocimiento del sector y sus obligaciones legales, indagar

ante la dirección sobre políticas o procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar reclamaciones en litigio judicial.

La guía incorpora ejemplos de **disposiciones legales y reglamentarias** que pueden tener un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar, **materiales en los estados financieros**, tales como: cuestiones específicas del sector, contabilización de contratos con el Estado, o reconocimientos de provisiones o de gastos por impuestos sobre beneficios o compromisos de pensiones. El incumplimiento de las mismas puede dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias cuyo coste debe ser provisionado por la entidad.

Asimismo, incluye **procedimientos para identificar casos de incumplimiento** en relación con otras disposiciones legales y reglamentarias que pueden tener un efecto fundamental en las actividades de la entidad como aquellas que pueden ocasionar el cese de sus actividades, o poner en cuestión su continuidad como empresa en funcionamiento; por ejemplo, el incumplimiento de los requerimientos de la licencia u otro tipo de autorización para actividades. También existen disposiciones legales y reglamentarias que están relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros.

Se incluyen ejemplos de otros procedimientos de auditoría por los que el auditor ha podido obtener conocimiento de **incumplimientos**, tales como: lectura de actas, indagación con los asesores jurídicos sobre litigios, reclamaciones, demandas, pruebas sustantivas de detalle sobre determinadas transacciones.

5.3 Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un posible incumplimiento (A13 a A18)

Se citan algunos ejemplos de **indicios de incumplimiento** de las disposiciones legales y reglamentarias como: investigaciones por organismos reguladores, pago de multas o sanciones, pagos por servicios no específicos a consultores o funcionarios públicos, comisiones por ventas u honorarios a agencias no habituales, compras a precios superiores a los del mercado, pagos inusuales en efectivo, pagos en paraísos fiscales, transacciones no autorizadas, entre otros.

Por otra parte, se hace mención a algunas cuestiones relevantes a tener en cuenta en la evaluación por el auditor como son las consecuencias financieras potenciales graves del incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que requieran ser reveladas y que pongan en tela de juicio la presentación de la imagen fiel de los estados financieros.

En relación con los **procedimientos de auditoría** la guía de aplicación indica que el auditor deberá discutir con los responsables del gobierno los hallazgos encontrados y si éstos no proporcionan información suficiente, acudir o consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad. Por otra parte si la respuesta encontrada en éstos no resulta satisfactoria, puede considerar consultar con sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción, sus posibles consecuencias legales, incluido el fraude, y las acciones adicionales que, en su caso, debería emprender.

Por último, en relación con la **evaluación** de las **implicaciones** de un incumplimiento en casos, excepcionales, el auditor puede considerar la renuncia al encargo, siempre que las disposiciones legales así lo permitan (en este sentido, de nuevo se hace referencia en un cuadro aclaratorio a lo establecido en los artículos 3.2 y 19 del TRLAC y normativa de desarrollo según los cuales solo se admite la renuncia por “justa causa”)

5.4 Comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de un posible incumplimiento (A19)

El deber profesional del auditor de la confidencialidad de la información del cliente puede impedirle informar a una parte ajena a la entidad del incumplimiento de la leyes. Sin embargo, las responsabilidades legales del auditor varían en función de la jurisdicción, y así en ciertas circunstancias el deber de confidencialidad puede ser invalidado por la obligación de informar sobre un incumplimiento a las autoridades reguladoras o de supervisión (*véase apartado 4.3 c de este documento*).

5.5 Documentación (A21)

Se incluyen ejemplos de la documentación a incluir en relación con los hallazgos respecto a incumplimientos de disposiciones legales y reglamentarias, tales como: copias de registro o de documentos, actas de discusiones con la dirección, responsables del gobierno o partes ajenas.

6. Requerimientos y otros aspectos de las NIA-ES diferenciadores de las NTA anteriores

- El artículo 5.1.e) del Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, aprobado por el RD 1636/1990, establecía la obligación de incluir en el informe de auditoría las eventuales infracciones de la normativas la que se encuentra sujeta la entidad auditada, que se hubiesen observado durante la realización de los trabajos y que pudiesen tener relevancia en la imagen fiel que deben presentar las cuentas anuales. Posteriormente, con la entrada en vigor del TRLSC (art.269) y la normativa de auditoría actual, únicamente se recogían expresamente estos requerimientos en la NTA sobre “Cumplimiento de la normativa aplicable a la entidad auditada” que se elaboró respondiendo al precepto legal mencionado. En este sentido, la NTA anterior ya estuvo inspirada en la norma internacional vigente en el momento de su emisión por lo que los procedimientos de auditoría a aplicar y los efectos de los resultados de los mismos en el correspondiente informe de auditoría son prácticamente idénticos.
- La NIA-ES establece la **posibilidad de renuncia** si la entidad ante incumplimientos **no toma las medidas correctoras** que el auditor considere adecuadas. Bajo la normativa española la posibilidad de renuncia se reduce a que exista “justa causa”.
- La NTA desarrolla las comunicaciones con los organismos supervisores, Banco de España, CNMV o DGSFP en el caso de incumplimientos graves de la legislación. La NIA-ES menciona genéricamente la posibilidad de que el auditor tenga responsabilidad de informar a terceros como autoridades reguladoras y de supervisión.

7.- Normativa de referencia

Las NIA-ES relacionadas con esta norma y que se mencionan a lo largo de la misma son las siguientes:

- NIA-ES 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la Auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.
- NIA-ES 230 Documentación de auditoría.
- NIA-ES 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.
- NIA-ES 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y de su entorno.
- NIA-ES 580 Manifestaciones escritas.
- NIA-ES 700 Formación de la opinión y emisión del Informe de Auditoría sobre los Estados Financieros.
- NIA-ES 705 Opinión modificada en el Informe emitido por un Auditor independiente.
- NIA-ES 706 Párrafo de énfasis y párrafos de sobre otras cuestiones en el Informe emitido por un Auditor independiente.

**CNyP y Departamento Técnico
REA+REGA Audidores del CGE**