

GPF-OCEX 1250: Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

Referencia: ISSAI-ES 200, NIA-ES 250 e ISSAI 1250

Documento elaborado por la Comisión Técnica de los OCEX y aprobado por la Conferencia de Presidentes de la ASOCEX el 17 de mayo de 2016

I.	Introducción	
	Consideraciones generales	1
	Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias	3
	Responsabilidad de la dirección	4
	Responsabilidad del auditor	5
II.	Objetivos	9
III.	Definiciones	11
IV.	Consideraciones relativas a leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros	12
V.	Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un posible incumplimiento	18
VI.	Comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de un posible incumplimiento	22
VII.	Información sobre incumplimientos en el informe de auditoría sobre los estados financieros	25
VIII.	Documentación	29

I. Introducción

Consideraciones generales

1. Esta Guía práctica de fiscalización adapta la NIA-ES 250, “Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros” a las circunstancias de los OCEX y proporciona orientaciones adicionales sobre la misma.

La NIA-ES 250 establece la obligación del auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en una auditoría de estados financieros, pero no se aplica a otros encargos de auditoría en los que el auditor se ha comprometido expresamente a analizar el cumplimiento de leyes y reglamentos e informar separadamente de ellos. En estos últimos casos es aplicable la *GPF-OCEX 4001: Las fiscalizaciones de cumplimiento de la legalidad y modelos de informes*.

2. En general, las normas reguladoras de los OCEX establecen que los informes de fiscalización habrán de pronunciarse, de acuerdo con el alcance del trabajo, sobre los siguientes puntos:
 - a) Determinar si la información financiera se presenta adecuadamente, de acuerdo con los principios contables que le son de aplicación.
 - b) Determinar **si se ha cumplido con la legalidad vigente** en la gestión de los fondos públicos.
 - c) Evaluar si la gestión de los recursos humanos, materiales y de los fondos presupuestarios se ha desarrollado de forma económica y eficiente.
 - d) Evaluar el grado de eficacia en el logro de los objetivos previstos.

Los informes deberán contener, en su caso, un detalle sucinto de las **infracciones, los abusos o presuntas irregularidades** que se hayan observado.

Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen su marco normativo.

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

3. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente.

Algunas disposiciones tienen un **efecto directo** sobre los estados financieros ya que determinan las cantidades y la información a revelar en los estados financieros de una entidad.

Otras disposiciones deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero **no tienen un efecto directo** sobre los estados financieros de la entidad. (ISSAI-ES 200; P113) (NIA-ES 250; P2)

En el sector público puede haber, por ejemplo, leyes y reglamentos específicos sobre la concesión de subvenciones y ayudas por un órgano público con una incidencia directa sobre sus estados financieros. El marco de información financiera puede incluir por ejemplo informes presupuestarios o de gestión, en cuyo caso los auditores del sector público necesitarán posiblemente atender a leyes y reglamentos específicos que incidan directa o indirectamente en ese tipo de información. (ISSAI 1250; P6).

Responsabilidad de la dirección

4. 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, incluido el cumplimiento de las que determinan las cantidades e información a revelar en los estados financieros de la entidad. (NIA-ES 250; P3)

Responsabilidad del auditor

5. Se espera que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros, considerados en su conjunto, estén libres de incorrecciones materiales, por incumplimientos normativos, debidos a fraude o error. (ISSAI-ES 200; P111) (NIA-ES 250; P5)

Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no se le puede exigir que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal o reglamentaria. (ISSAI-ES 200; P111) (NIA-ES 250; P4)

6. En la realización de una auditoría de estados financieros de conformidad con las normas coherentes o basadas en la ISSAI-ES 200, el auditor necesita tener un conocimiento del marco legal y reglamentario aplicable a la entidad. (ISSAI-ES 200; P112) (NIA-ES 250; P5)
7. En el contexto de las disposiciones legales y reglamentarias, los posibles efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad del auditor para detectar incorrecciones materiales son mayores por razones como las siguientes: (NIA-ES 250; P5)
- Existen numerosas disposiciones legales y reglamentarias, relacionadas principalmente con los aspectos operativos de la entidad, que habitualmente no afectan a los estados financieros y que no se tienen en cuenta en los sistemas de la entidad relativos a la información financiera.
 - El incumplimiento puede implicar conductas orientadas a ocultarlo, tales como la colusión, la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones, la elusión de los controles por la dirección o la realización de manifestaciones intencionadamente erróneas al auditor.
 - El que una actuación constituya un incumplimiento es, en última instancia, una cuestión que debe determinarse desde un punto de vista legal por un tribunal de justicia.

Habitualmente, cuanto más ajeno sea el incumplimiento a los hechos y transacciones reflejados en los estados financieros, menos probable será que el auditor lo detecte o lo reconozca.

8. Se pueden distinguir las responsabilidades del auditor en relación con el cumplimiento de los dos tipos de disposiciones legales y reglamentarias señaladas en el apartado 3, las que tienen efecto directo o indirecto en la determinación de las cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros. En consecuencia los procedimientos de auditoría a aplicar también son distintos, como se señala en los apartados 12 y 13. (NIA-ES 250; P6 y P7)

GPF-OCEX 1250: Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

II. Objetivos

9. En una auditoría financiera en el sector público los objetivos van más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (es decir, el alcance de las NIA-ES).

El mandato de auditoría de un OCEX puede contener objetivos adicionales, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando los auditores del sector público hayan detectado falta de conformidad con las normas en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o informen sobre la eficacia del control interno.

Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores del sector público que notifiquen cualquier caso de falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno.

Los auditores del sector público han de tener presente estas expectativas y estar alerta para detectar casos de incumplimiento. (ISSAI1250; P4).

10. Los objetivos del auditor son: (NIA-ES 250 P10).
- (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de cantidades e información materiales a revelar en los estados financieros;
 - (b) aplicar procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto indirecto, pero material sobre los estados financieros; y
 - (c) responder adecuadamente al incumplimiento o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

III. Definiciones

11. A los efectos de esta guía se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Incumplimiento

Acciones u omisiones de la entidad, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, la dirección o los empleados. El incumplimiento no incluye necesariamente conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades de la entidad) por parte de los responsables del gobierno de la entidad, la dirección o los empleados de la entidad. (NIA-ES 250 P11).

En una fiscalización cuando utilicemos el término incumplimiento tiene un significado más amplio que el estrictamente relativo a los actos ilegales (incumplimiento de disposiciones legales); los incumplimientos también pueden referirse a estipulaciones contractuales o a las condiciones de concesión de subvenciones.

El término infracción debe entenderse equivalente a “incumplimiento”.

IV. Consideraciones relativas a leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros

12. El auditor debe identificar los riesgos de incorrección material debidos al incumplimiento **directo y significativo** de leyes, reglamentos u otras disposiciones. La identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que esta cumple con dicho marco. (ISSAI-ES 200; P110) (NIA-ES; P12)

El auditor **debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada** relativa al cumplimiento de las leyes y reglamentos que puedan tener un efecto directo y significativo en la determinación de los importes materiales y la información a revelar en los estados financieros. (ISSAI-ES 200; P110) (NIA-ES 250; P13)

13. El auditor aplicará procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que **no tienen un efecto directo** sobre la información incluida en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad de continuar con su actividad, o para evitar sanciones que puedan tener un efecto material en los estados financieros (por ejemplo, el cumplimiento

GPF-OCEX 1250: Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

de los términos de una licencia de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales, etc). (NIA-ES 250; P14) (ISSAI-ES 200; P114)

Entre estos procedimientos estarán:

- indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad;
- inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación;
- revisar las actas de inspección o cualesquiera otras de las que deba disponer la entidad
- lectura de actas del pleno, consejo, patronato, o cualquier otro órgano colegiado;
- indagaciones ante la dirección y los asesores jurídicos internos o externos de la entidad sobre posibles litigios, reclamaciones y demandas; y
- realización de pruebas sustantivas de detalle sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. (NIA-ES 250; PA11)

14. Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de un incumplimiento. (NIA-ES 250; P15)

También puede incluirse en este análisis los hallazgos relativos al incumplimiento de leyes y reglamentos procedentes de otras auditorías, por ejemplo operativas, llevadas a cabo por el OCEX o auditorías realizadas por las intervenciones. (ISSAI 1250; P8)

El mantenimiento del **escepticismo profesional** durante la auditoría, como requiere la ISSAI-ES 200, es importante en este contexto, teniendo en cuenta la amplitud de las disposiciones legales y reglamentarias que afectan a la entidad. (NIA-ES 250; P8)

15. A menudo el marco de información financiera también puede incluir, entre otros, un informe presupuestario, un informe de asignaciones de recursos o un informe sobre los resultados. Cuando el marco incluya este tipo de información, el auditor deberá considerar las leyes y reglamentos específicos que le pudieran afectar directa o indirectamente. Especialmente relevante puede resultar la contratación administrativa y la concesión de subvenciones. (ISSAI-ES 200; P115)
16. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad que le proporcionen **manifestaciones escritas** de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de un posible incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros. (NIA-ES; P16)
17. En ausencia de incumplimientos identificados o de indicios de incumplimiento, no se requiere que en una auditoría financiera se aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los señalados en los apartados 12 a 15. (NIA-ES 250; P17)

V. Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existen indicios de un posible incumplimiento

18. Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá: (NIA-ES 250; P18)
- (a) conocimiento de la naturaleza del hecho y de las circunstancias en las que se ha producido; e
 - (b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros.
19. Discutirá la cuestión con la dirección. Si la dirección no proporciona información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (NIA-ES 250; P19)
20. Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor. (NIA-ES 250; P20)
21. El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y adoptará las

GPF-OCEX 1250: Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros

medidas adecuadas. *(NIA-ES 250; P21)*

Las implicaciones de casos específicos de incumplimiento identificados por el auditor dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con actividades de control específicas, así como del nivel de la dirección o de los empleados involucrados, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. *(NIA-ES 250; PA17)*

VI. Comunicación de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de un posible incumplimiento

22. Los asuntos que involucren el incumplimiento de leyes y reglamentos y que lleguen a ser del conocimiento del auditor durante el curso de la auditoría deberán comunicarse a la dirección, salvo que sean claramente insignificantes.

No obstante, el mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades públicas que deriven de las leyes, reglamentos u otras disposiciones pueden plantear objetivos adicionales, como la responsabilidad de informar sobre todos los casos de incumplimiento de la normativa, inclusive los claramente insignificantes. *(ISSAI-ES 200; P116) (NIA-ES 250; P22)*

23. Si se identifica o se tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, se determinará si el OCEX tiene alguna obligación legal de comunicar el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento a partes ajenas a la entidad. *(NIA-ES 250; P28)*
24. Los supuestos de fraude, responsabilidad contable o delito que presuntamente pudieran detectarse serán tratados de acuerdo con lo previsto en la GPF-OCEX 1240.

VII. Información sobre incumplimientos en el informe de auditoría sobre los estados financieros

25. Si el auditor concluye que el incumplimiento tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, el auditor expresará, de acuerdo con GPF-OCEX 1730 una opinión con salvedades o una opinión desfavorable sobre los estados financieros. *(NIA-ES 250; P25)*
26. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con GPF-OCEX 1730. *(NIA-ES 250; P26)*
27. Si, debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, el auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento, el auditor evaluará el efecto sobre su opinión, de conformidad con GPF-OCEX 1730. *(NIA-ES 250; P27)*
28. El enfoque más amplio de información en el sector público puede, por ejemplo, incluir la obligación de expresar una opinión separada respecto al cumplimiento de la entidad auditada con las leyes y reglamentos o informar de los casos de incumplimiento. Estos objetivos adicionales se tratan en la GPF-OCEX 4001.

Sin embargo, aún donde no existan dichos objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales respecto a que la ICEX informe de cualquier incumplimiento ante las autoridades y los usuarios de los informes. Por lo tanto, los auditores deberán tener en mente dichas expectativas y mantenerse alerta ante casos de incumplimiento. *(ISSAI-ES 200; P117)*

VIII. Documentación

29. Se hará constar en la documentación de auditoría los incumplimientos identificados, o los indicios de incumplimiento, de las disposiciones legales y reglamentarias y los resultados de las discusiones con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad, así como con partes ajenas a la entidad. *(NIA-ES 250; P29)*

La documentación relativa a estos hallazgos puede incluir, por ejemplo: *(NIA-ES 250; PA21)*

- Copias de registros o de documentos.
- Actas de discusiones mantenidas con la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o partes ajenas a la entidad.