



NOTA TÉCNICA SOBRE EL TRATAMIENTO EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS ANUALES DE LOS INCUMPLIMIENTOS DE LA LEGALIDAD

Los auditores públicos deben prestar una especial atención en la vigilancia del cumplimiento de la legalidad por parte de las entidades auditadas. La legalidad es uno de los principios configuradores del control de la actividad de la gestión pública, tal y como se indica en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP) y constituye uno de los objetivos de la contabilidad pública recogidos, entre otros, en el artículo 120 de dicho texto legal. Al tiempo de planificar y realizar la auditoría de cuentas y dentro del alcance que para ésta se establece en la LGP, en las Normas de auditoría del Sector Público (NASP) y en las Normas Técnicas (NT) de auditoría, ha de tenerse en cuenta el contexto regulatorio; sin embargo, no todos los incumplimientos legales o reglamentarios tienen la misma importancia (la naturaleza y jerarquía de las normas vulneradas, los efectos cuantitativos y cualitativos sobre la información financiera y los recursos públicos, afectación a los objetivos fijados, confluencia con otros trabajos, etc.) y además, tampoco se puede esperar en la ejecución de la auditoría de cuentas el mismo nivel de análisis y resultados que serían predicables de trabajos especializados en la detección y tratamiento de los incumplimientos legales (auditoría de cumplimiento, de procedimientos legales, auditoría operativa, entre otros, que como forma de control específica y especializada se recoge en la LGP).

La interacción libre de los factores indicados y la específica y cambiante legislación que afecta al Sector Público en materia económico-financiera producen especiales dificultades en homogeneidad, tratamiento y consideración de este capital tema, que podría sobrepasar el prudente margen del criterio profesional del auditor público.

Por todo lo anteriormente expuesto, resulta necesaria una nota técnica de la ONA que:

- 1) Oriente, mediante la referencia sintética, coordinada y estructurada, en la dispersión normativa existente sobre la materia.
- 2) Refuerce la unidad de tratamiento, respetando la posible y justificada variedad y el criterio profesional del auditor actuante, en el desempeño del trabajo y emisión del informe, tanto en el informe de auditoría de cuentas como, en su caso, en el informe adicional o incluso el método de tratamiento informativo de asuntos detectados.
- 3) Favorezca los planteamientos y tratamientos de las NIAS-ES en materia de incumplimientos, aprovechando los existentes en las NASP y en las Normas Técnicas de auditoría.

En suma, con esta nota técnica se pretende dar una interpretación conjunta y armónica de los aspectos más relevantes de las normas que se detallan en el primer apartado de este documento, sin perder de vista el objetivo global de promover un tratamiento más homogéneo de los incumplimientos legales en la ejecución del trabajo de los auditores y en su plasmación en los informes que se deriven de la auditoría de cuentas anuales regulada en los artículos 167 y 168 de la LGP.



1.- NORMAS QUE HAN DE SER TENIDAS EN CUENTA EN EL TRATAMIENTO DE LOS INCUMPLIMIENTOS LEGALES EN LA AUDITORÍA DE CUENTAS

Una vez asumido el principio de legalidad que dimana del marco constitucional y que se recoge en la LGP, en la normativa contable y en otras leyes básicas para el desenvolvimiento del Sector Público, deberán tenerse en cuenta las siguientes referencias regulatorias:

1. Resolución de 1 de septiembre de 1998 del Interventor General de la Administración del Estado por la que se ordena la publicación de su anterior Resolución de 14 de febrero de 1997, aprobatoria de las Normas de Auditoría del Sector Público (NASP). Especialmente los apartados 5.2.6; 5.6.3; 5.6.4; 5.6.7; así como el apartado 6.3.8 (6.3.8.1 a 6.3.8.7).
2. Resolución de 21 de noviembre de 2002 de la Interventora General del Estado por la que se establece el obligado cumplimiento de la norma relativa a los informes adicionales al de auditoría de cuentas (Norma del Informe Adicional) o norma de la misma o similar naturaleza que la sustituya sobre el tratamiento en dicho informe de los citados incumplimientos.
3. Norma Técnica sobre evaluación de la importancia relativa en las auditorías de cuentas realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado aprobada por la Comisión para la elaboración de Normas Técnicas en su reunión de 11 de abril de 2007 o la norma de la misma o similar naturaleza que la sustituya. Es especialmente resaltable en la parte introductoria, en el apartado 4.1.2 norma sexta y octava y en el apartado 4.6, bien sea por el contenido de la propia norma o por referencias a las NASP.
4. Resolución de 11 de noviembre de 2013 de la Intervención General de la Administración del Estado por la que se aprueba la Norma Técnica sobre Informes de Auditoría de cuentas (NTIAC) con respecto al tratamiento de los incumplimientos legales en el informe.
5. NIA-ES 250 Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros (cuentas anuales a nuestros efectos) y otras NIAS-ES referidas o referenciadas a ella.

También cabe hacer mención especial a lo establecido en el apartado 22 de la Circular 2/2009 de 16 de septiembre emitida por la Intervención General de la Administración del Estado sobre la realización de informes especiales cuando se detecten, en la ejecución de la auditoría de cuentas, alguno de los supuestos de infracciones legales que se citan en dicho apartado.

En las normas relacionadas se aborda desde diferentes perspectivas el tratamiento de los incumplimientos legales y todas ellas han de ser tenidas en cuenta.

2.- ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON LOS INCUMPLIMIENTOS LEGALES

2.1 Se consideran incumplimientos las acciones u omisiones de la entidad auditada, intencionadas o no, que son contrarias a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Comprenden tanto las transacciones realizadas por la entidad auditada, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de los órganos de Gobierno de la entidad, la Dirección, y en general de los gestores y empleados. Además, y a tenor de lo que establece el apartado 5.6.7 de las NASP: “los



incumplimientos incluyen no sólo actos ilegales, sino también violaciones de las previsiones contractuales o de las condiciones de concesión de subvenciones”. Por su parte, el apartado 6.3.8.2 de las citadas NASP prevé: “El término incumplimiento comprende actos ilegales e inobservancias de cláusulas contractuales o acuerdos sobre subvenciones. Abuso se denomina a toda conducta que en una organización, programa, actividad o función pública se desvía de las expectativas sociales de conducta prudente. Informar sobre el cumplimiento de la legislación aplicable tiene gran relevancia, ya que el receptor del informe necesita conocer si los fondos públicos han sido utilizados de un modo adecuado”.

2.2 Del trabajo de auditoría de cuentas no cabe esperar la misma profundidad ni el mismo análisis que si se tratase de un encargo especializado y dirigido a la comprobación de la materia, sea con carácter especial o con carácter menos específico. Sin embargo, tampoco resulta exactamente equiparable, por lo que a incumplimientos legales se refiere, el planteamiento que sería realizado en el ámbito de la auditoría de entidades sujetas a la Ley de Auditoría de Cuentas y efectuado por los auditores privados, considerando el sometimiento al principio de legalidad ampliamente formulado por la legislación administrativa vigente. En relación con este asunto, el apartado 5.6.3 de las NASP prevé: “[...] en las auditorías de entidades públicas, el alcance de las pruebas de cumplimiento deberá tener mayor amplitud que el que se aplica normalmente en las auditorías financieras del sector privado. En muchas ocasiones, el cumplimiento de legalidad será un objetivo propio y específico de las auditorías públicas, aun cuando no tenga efectos inmediatos con entidad suficiente en los estados financieros, o en los restantes objetivos de las auditorías operativas”.

2.3 Considerando lo expuesto en el apartado anterior, no debe esperarse la detección de todo incumplimiento de la legalidad. Así, cuanto más ajeno sea el incumplimiento a los hechos y transacciones reflejados en las cuentas anuales, menos probable será que el auditor lo detecte o lo reconozca. Además, también existen factores de índole jurídica que conviene tratar en las instancias jurídicas correspondientes, en tal sentido el apartado 6.3.8.6 de las NASP, indica: “En esta materia, los auditores deberán consultar frecuentemente con las distintas asesorías jurídicas a los efectos de determinar si un acto tiene en realidad la calificación de ilegal”.

2.4 Por otra parte también será preciso tener en cuenta el grado de incumplimiento producido a los efectos de su tratamiento, tanto en la ejecución del trabajo como en el informe de auditoría o informe adicional; en tal sentido el punto segundo del apartado 6.2.8.2 de las NASP establece:

“Se deberá referenciar el grado de cumplimiento de:

a) Legislación general, principalmente la de carácter administrativo.

b) Normas relativas a la gestión presupuestaria.

c) Normas relativas a la organización, procedimiento y control interno del ente auditado”.

2.5 Considerando la legislación antes citada, podemos establecer, sin ánimo de exhaustividad, la siguiente clasificación de incumplimientos:

2.5.1 Incumplimientos con efecto directo que tienen que ver con la legislación contable, financiera y presupuestaria (entes con presupuestos limitativos), bien sea por errores en los



datos o cuantías o por omisión de información o bien por efecto de multas o sanciones derivadas de los incumplimientos.

2.5.2 Efectos indirectos derivados de la legislación en general o de múltiples normas y específicamente generada por normas de organización y en general procedimiento administrativo.

En ambos efectos hay que tener en cuenta la materialidad cuantitativa y cualitativa y, por tanto, si se ve afectada la imagen fiel o no. Una vez realizado este primer análisis hay que considerar la naturaleza de los incumplimientos y la materia afectada para determinar los posibles efectos indirectos. En el planteamiento de esta naturaleza normativa es conveniente tener en cuenta si las normas incumplidas tienen que ver con la gestión presupuestaria, con la gestión contractual, de personal, de ingresos y gestión de subvenciones o con otra legislación.

3.- PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA EN RELACIÓN CON LOS INCUMPLIMIENTOS

3.1. Con carácter general, el auditor público prestará una especial atención y vigilancia en la verificación de la legalidad y tendrá un razonable conocimiento, al menos, de la más básica y de la que sea más importante para la actividad que desarrolle la entidad auditada.

3.1.1. Aun cuando, el planteamiento y ejecución del trabajo de auditoría de cuentas anuales tiene un encuadre no especializado y más general en materia de incumplimientos legales, es preciso indicar que el apartado 5.6.7 de las NASP prevé: “[...]. Los auditores diseñarán la auditoría de forma que proporcione garantía razonable de que son detectadas las falsedades con materialidad suficiente en los estados financieros que resulten de incumplimientos de las previsiones contractuales o de las normas relativas a la concesión de subvenciones”.

3.1.2 Cuando lo considere necesario para tomar sus decisiones o para documentar sus análisis, puede solicitar a la entidad auditada 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 las cuentas anuales. Si bien, estas manifestaciones escritas no proporcionan por sí solas evidencia suficiente y adecuada y por consiguiente no afectan ni a la naturaleza ni a la extensión de otra evidencia que el auditor pueda obtener.

3.2 En la planificación y ejecución del trabajo de auditoría de cuentas pública habrá que tener en cuenta, constituyendo objetivos de su trabajo, lo siguiente:

a) La necesidad de obtener evidencia adecuada y suficiente sobre aquellos incumplimientos que puedan tener un efecto directo en las cuentas anuales o puedan dar lugar a sanciones o multas, tal y como se han descrito en el apartado 2.5.1 de esta nota técnica.

b) La aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre las cuentas anuales, tal y como se precisa en el apartado 2.5.2.



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.

3.2.1 En la consecución de esta evidencia a que se refiere el apartado 3.2. a) de esta nota técnica se ha de partir del análisis del riesgo de incorrección material (inherente y de control) en relación con lo siguiente:

- Seguimiento de los requerimientos legales y verificación de que los procedimientos operativos están diseñados por la entidad auditada para cumplir dichos requerimientos.
- Establecimiento y utilización de sistemas adecuados de control interno por parte de la entidad auditada.
- Desarrollo, promoción y observancia de las normas de ética aplicables a la Administración Pública generales y específicas por parte de la entidad auditada.
- Verificación de que los empleados están adecuadamente formados y conocen las normas éticas aplicables generales para los funcionarios públicos y específicos, si los hubiera, para el personal de la entidad auditada.
- Contratación de asesores jurídicos para facilitar el seguimiento de los requerimientos legales, si ello resulta necesario dada la complejidad y dimensión de la entidad auditada.
- Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad debe cumplir dentro de su sector, así como de un registro de reclamaciones y en general aquella información que pueda provenir de su carta de servicios y que oriente al auditor en el riesgo de que se pueda producir una contingencia.

En entidades de mayor dimensión o de especial riesgo, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de responsabilidades adecuadas:

- A una función de auditoría interna.
- A un comité de auditoría.
- A un departamento de cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias o de asesoría jurídica.

En la creación y funcionamiento de estos órganos habrá que atenerse a su previsión legal o reglamentaria.

3.2.2 Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la planificación de su trabajo, el auditor público adquirirá un conocimiento adecuado del:

a) Marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera.

b) Modo en que la entidad cumple con dicho marco.

En relación con este segundo apartado, deberá:

- Utilizar el conocimiento que ya tenga del sector de actividad de la entidad, de los aspectos normativos y de otros factores externos.
- Actualizar su conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que determinen directamente las cantidades e información a revelar en las cuentas anuales.



- Indagar ante la dirección sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad.
- Indagar ante la dirección sobre las políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Indagar ante la dirección sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

3.3 El auditor aplicará los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre las cuentas anuales a que se refiere el apartado 3.2. b):

- a) Indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias.
- b) Inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades, la propia Administración Pública u otras administraciones.

En relación con los apartados anteriores, el auditor determinará qué disposiciones legales o reglamentarias afectan a la actividad de la entidad, tales como:

- Leyes de creación de las entidades.
- Reglamentos sobre régimen de funcionamiento.
- Legislación sectorial del nivel que corresponda.
- Cualesquiera otras regulaciones que afecten al desempeño de la actividad o al cese de ella.

3.4 Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, a que se refiere el apartado 3.2. c) deberá obtener:

- a) Conocimiento de la naturaleza del hecho y de las circunstancias en las que se ha producido.
- b) Información adicional para evaluar el posible efecto sobre las cuentas anuales tal como se ha indicado en el apartado 3.2 de esta nota técnica.

En relación con este segundo apartado b) entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre las cuentas anuales se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales del incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sobre las cuentas anuales, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, procesos de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades y litigios.
- Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
- Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la imagen fiel de las cuentas anuales, o para hacer que éstas induzcan a error.



3.4.1 En este sentido, el apartado 5.6.7 “in fine” de las NASP indica lo siguiente: *“Si los auditores obtuvieran información acerca de la posible existencia de este tipo de incumplimientos, habrán de diseñar procedimientos específicos dirigidos a detectarlos”.*

Sin ánimo de exhaustividad pueden ser indicio de incumplimientos legales las siguientes circunstancias:

- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
- Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a partes vinculadas, empleados o a relacionados con la entidad auditada.
- Comisiones por ventas u honorarios de intermediación que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
- Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.
- Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación.
- Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de auditoría o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente, sobre todo si se producen con periodicidad.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación., si bien hay que considerarlos de forma objetiva y ponderarlos con una gran cautela.
- Procedimientos judiciales abiertos en relación con la actividad desarrollada con la entidad o, en relación con ésta, por sus directivos.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto, también habrá de ponerse especial interés en la comprobación de incumplimientos o indicios de incumplimientos detectados en trabajos anteriores de auditoría de cuentas o de otros trabajos, los cuales puedan tener efectos en la auditoría de cuentas. Es realmente importante como procedimiento de trabajo tener presentes y disponibles los resultados de estos trabajos.

3.4.2 Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con los responsables de la entidad que corresponda de acuerdo con la estructura de responsabilidad de la entidad auditada. Si la entidad no proporciona información suficiente que corrobore que cumple con las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para las cuentas anuales, éste considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico (interno a la entidad auditada, externo a ella o ambos). Cuando no disponga de información para obtener evidencia adecuada y suficiente, se planteará los correspondientes efectos en la opinión del informe de auditoría.



4.- NIVELES DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN DE LOS INCUMPLIMIENTOS LEGALES

4.1 De acuerdo con el artículo 145 de la LGP, *“Los funcionarios que desempeñan las funciones de control deberán guardar la confidencialidad y el secreto respecto de los asuntos que conozcan por razón de su trabajo. Los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desarrollo de sus funciones sólo podrán utilizarse para los fines del control y, en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de infracción administrativa, responsabilidad contable o de delito”*. En esta materia de comunicación, se habrán de tener en cuenta las normas administrativas de comunicación o de trámites relacionados con éstas, a efectos de comunicación con la entidad de estos hechos o, en su caso, con partes terceras, tenga o no relación jerárquica u organizativa con la entidad auditada.

4.2 El primer escalón de comunicación de los incumplimientos legales se corresponde con la información dirigida a los responsables directos del incumplimiento a efectos de contraste en el desarrollo de la auditoría de cuentas, y una vez contrastado, bien de forma específica, bien incluyendo el asunto en los informes provisionales, se tendrá en cuenta la importancia del incumplimiento a efectos de comunicación a la jerarquía superior que corresponda en función de las características organizativas de la entidad auditada. Todo ello de acuerdo con la organización establecida en las normas de creación y funcionamiento de las entidades auditadas o, en defecto de éstas de las que administrativamente correspondan.

4.3 Sin perjuicio de lo indicado en el apartado 4.2 anterior, el apartado 22 de la circular 2/2009, de 16 de septiembre, de la Intervención General de la Administración del Estado sobre Auditoría Pública, prevé la emisión de informes especiales, su tenor es:

“1. Cuando al practicar una auditoría el jefe de división o el interventor delegado, regional o territorial actuante entienda que hechos comprobados en el desarrollo de la auditoría constituyen infracciones legales que pudieran dar lugar a responsabilidades patrimoniales, contables o penales, deberá emitir un informe especial.

2. En el informe especial se deberán indicar los siguientes aspectos:

a. Las presuntas infracciones, con descripción de los hechos constatados.

b. Los presuntos responsables, en el caso de que se disponga de información suficiente para su identificación.

c. Cuando de los supuestos de hecho se pudiera derivar responsabilidad contable, la cuantificación o estimación de los perjuicios causados, siempre que fuese posible.

d. Actuaciones del órgano gestor en relación con las presuntas infracciones.

3. Los informes especiales se emitirán tan pronto se tenga noticia del posible alcance malversación daño o perjuicio a la Hacienda Pública, independientemente de la emisión del correspondiente informe definitivo de auditoría y de que en él se hagan constar los hechos manifestados.

4. El informe especial se remitirá al entre controlado a efectos de alegaciones. Transcurrido el plazo de quince días hábiles y, si a juicio del órgano de control actuante, los defectos o anomalías no hubiesen sido subsanados suficientemente, el informe se remitirá a la Oficina Nacional de Auditoría. Al citado



informe se acompañarán las alegaciones que hubiera realizado el ente controlado, las observaciones formuladas a las mismas y copia de los documentos en los que conste la evidencia obtenida.

5. En los supuestos en los que el interventor delegado, regional o territorial aprecie que pudieran existir indicios de delito valorará, en función de las circunstancias concurrentes, la comunicación inmediata, sin envío previo a efectos de alegaciones, a la Oficina Nacional de Auditoría.

6. La Oficina Nacional de Auditoría, en el ámbito de sus competencias, procederá a su examen y, en su caso, realizará la tramitación correspondiente en función de cual sea el órgano competente para la resolución de los oportunos procedimientos”.

Asimismo, en el apartado 6.3.8.7 de las NASP se prevén determinadas obligaciones de comunicación de actos ilegales, en particular se indica:

“6.3.8.7. En determinadas circunstancias, los auditores son responsables de comunicar directamente los actos ilegales a terceras personas ajenas al auditado.

El auditado puede estar obligado por la normativa jurídica a comunicar determinados actos ilegales a terceros. Si tales hechos fuesen comunicados al auditado por el responsable de la auditoría y aquel no los comunicase a los terceros a que está obligado, el responsable de la auditoría lo pondrá en conocimiento de los órganos directivos de la IGAE para que sea ella la que en su caso lo comunique.

Cuando se trate de actos que presuntamente puedan considerarse delictivos, el responsable de la auditoría los pondrá, inmediatamente y sin esperar a que concluya la auditoría, en conocimiento de los órganos directivos de la IGAE, a efecto de que se dé comunicación de los mismos al Fiscal General del Estado y a las autoridades judiciales.

Cuando los auditores sospechen que la inclusión en el informe de ciertas informaciones acerca de determinados hechos delictivos comprometería la investigación o el procedimiento en curso, deberán consultar con la asesoría jurídica y con las autoridades judiciales con la finalidad de decidir si debe o no incluirse en el informe. Los auditores limitarán su informe a materias que no comprometan tales investigaciones, tales como datos que ya sean de conocimiento público”.

5.- TRATAMIENTO EN EL INFORME DE AUDITORÍA DE CUENTAS, EN EL INFORME ADICIONAL O EN AMBOS DE LOS INCUMPLIMIENTOS

5.1 A efectos del tratamiento en el informe de auditoría o en el informe adicional, habrá que tener en cuenta:

a) Si los incumplimientos legales afectan a la imagen fiel por motivos cuantitativos o cualitativos, tanto por falta de información como por datos o información errónea, son significativos de acuerdo con la NTIR, el auditor emitirá una opinión con salvedades o desfavorable de acuerdo con lo establecido en la NTIAC.

b) Cuando los incumplimientos sean susceptibles de generar una contingencia relacionada con las probabilidades de producción o los criterios de cuantificación o de ambos, el auditor valorará la necesidad de que se informe en las cuentas anuales adecuadamente. En el caso de que la información



se omita o sea, a juicio del auditor, insuficiente, generará una opinión con salvedades o desfavorable, en otro caso se planteará la inclusión de un párrafo de énfasis sobre esta cuestión, en estas decisiones habrá de tener en cuenta lo establecido en la NTIAC.

b) Si los incumplimientos son relevantes serán incluidos en un párrafo de otras cuestiones tal como establece la NTIAC. También incluirá un párrafo de otras cuestiones cuando se produzcan incumplimientos de forma reiterada en cuya solución no se hayan tomado medidas correctoras, aunque aquellos no sean materiales.

c) Aquellos incumplimientos que, de acuerdo con el juicio del auditor, no sean claramente insignificantes y no tengan la cualidad de significativos ni de relevantes, serán incluidos en el informe adicional (o en un informe de control financiero permanente en el caso de las entidades auditadas sometidas a esta modalidad de control). Todo ello sin perjuicio de que los incumplimientos que impliquen la emisión de recomendaciones de mejora sean incluidos en el informe adicional (o en el de control financiero permanente, en su caso), sin perjuicio de haber sido recogidos en el informe de auditoría de cuentas.

5.1.1 En relación con el apartado a), el auditor puede establecer, de acuerdo con la NTIR, distintos criterios para los diferentes incumplimientos; por ejemplo puede considerar la existencia de una materialidad menos elevada en relación con la gestión presupuestaria en aquellos organismos que tenga presupuestos limitativos o para otros incumplimientos de normas legales o reglamentarias que sean muy prevalentes en la actividad de la organización auditada o que constituyan una marca de identidad muy destacable.

5.1.2 La NTIR en su apartado 4.6 determina lo siguiente: *“Los incumplimientos de normas o reglas presupuestarias que no supongan una salvedad en la opinión sobre las cuentas anuales porque sus efectos sobre dichas cuentas tomadas en su conjunto, sean inferiores a los niveles de materialidad definidos de acuerdo con esta Norma, serán expuestos en el informe de auditoría de cuentas como párrafo independiente (párrafo de otras cuestiones, según la NTIAC) de la Sección de Opinión (después del párrafo de opinión según la NTIAC) en el supuesto de que:*

- *El efecto de la cuantía del incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos sea superior al 5% de las obligaciones reconocidas al nivel de vinculación jurídica definida en los artículos 43 y 44 de la Ley General Presupuestaria.*
- *El efecto del importe del incumplimiento en el Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos de la entidad sea superior al 5% de los derechos reconocidos brutos.*

Asimismo, se incluirán en un párrafo independiente de la opinión aquellos incumplimientos de normas presupuestarias no cuantificables que el auditor estime relevantes”.

Donde la norma transcrita, indica “párrafo independiente” ha de entenderse como “párrafo de otras cuestiones”, de acuerdo con la terminología de la vigente NTIAC. Por otra parte este párrafo se situará en el informe según se establece en esta última norma, como párrafo posterior al de opinión y detrás de los párrafos de énfasis, si estos existieran, y no dentro de la sección de opinión como indica la norma transcrita.



5.2 Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad o quien corresponda de acuerdo con la estructura de responsabilidades establecida en la entidad auditada, 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 las cuentas anuales, el auditor expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la NTIAC.